Clubes profesionales de fútbol: reconocimiento de los ingresos por la transferencia definitiva de derechos deportivos de formación de los jugadores como ganancia ocasional

Autoras

Ana María Berrío Granada

Estefanía Valencia Ocampo

Artículo de investigación presentado para optar por el título de Magister en Tributación y derecho tributario

Asesores

Director: Luis Fernando Martínez Sierra, Magister en Tributación y Política Fiscal

Codirector: Rafael Franco Ruiz, Magister en Administración Económica y Financiera

Universidad Autónoma Latinoamericana (UNAULA)

Escuela de Posgrados

Maestría en Tributación y Derecho Tributario

Medellín, Antioquia, Colombia

2026

Marino de Jesús Cardona Duque

Rector

Universidad Autónoma Latinoamericana

Hernán Darío Aguiar Garcés

Decano de Escuela de Posgrados

Gonzalo Alonso Cardona Álzate

Coordinador de la Maestría en Tributación y Derecho Tributario

El trabajo de grado fue sustentado el 26 de noviembre de 2026 y obtuvo una aprobación unánime de conformidad con el Acuerdo 195 del Consejo Académico de 2016, lo cual quedó en el consignado en el acta de evaluación de trabajos de grado # 0006/2026.

Clubes profesionales de fútbol: reconocimiento de los ingresos por la transferencia definitiva de derechos deportivos de formación de los jugadores como ganancia ocasional

Ana María Berrío Granada
Especialista en gerencia financiera, Contadora Pública, ana.berrio8074@unaula.edu.co, elcorreodeanamaria@yahoo.com

Estefanía Valencia Ocampo
Especialista en legislación tributaria, Contadora Pública, estefania.ocampo@unaula.edu.co, estefa.1022@hotmail.com

Resumen

La presente investigación tiene como objetivo principal evaluar, desde la información contable y fiscal generada por los clubes profesionales de fútbol, las condiciones jurídicas y tributarias para determinar la procedencia del tratamiento como ganancia ocasional de los ingresos por transferencias definitivas de derechos deportivos de jugadores formados y formular un procedimiento documental que permita verificar dichas condiciones. El estudio se desarrolló bajo un enfoque cualitativo, utilizando como metodología el análisis documental de la normativa contable, tributaria y regulación deportiva vigente. Como principal resultado, se identifica la necesidad de diferenciar el reconocimiento contable de los derechos deportivos formados de la determinación de su costo fiscal y de la acreditación de su período de posesión. Se propone un procedimiento de identificación y control de los desembolsos formativos y los soportes del derecho deportivo, cuya finalidad es instrumental y probatoria: no genera automáticamente un costo fiscal ni determina por sí solo la aplicación del régimen de ganancia ocasional, sujetos ambos a los respectivos requisitos legales.

Palabras Claves

Derecho deportivo de formación, ganancia ocasional, transferencia definitiva, costo fiscal, indemnización por formación.

Abstract

The primary objective of this research is to evaluate, based on the accounting and tax information generated by professional soccer clubs, the legal and tax conditions for determining whether income from permanent transfers of the sporting rights of home-grown players should be treated as a capital gain, and to formulate a documentation procedure that allows for the verification of those conditions. The study was conducted using a qualitative approach, employing a documentary analysis of current accounting, tax, and sports regulations as its methodology. The main finding identifies the need to distinguish between the accounting recognition of developed sports rights, the determination of their tax basis, and the

verification of the period of ownership. A procedure is proposed for identifying and controlling training-related expenditures and the supporting documentation for sports rights, the purpose of which is instrumental and evidentiary: it does not automatically generate a tax basis nor does it, on its own, determine the application of the capital gains regime, both of which are subject to their respective legal requirements.

Keywords

Federative training rights, occasional gains, permanent transfer, tax cost, training compensation.

1. Introducción

El fútbol en Colombia ha evolucionado desde el siglo XX hasta la actualidad pasando de ser un deporte simplemente recreativo a un fenómeno social y económico, como consecuencia de la globalización de la profesionalización del deporte y la atención mediática y masiva que se genera a partir del espectáculo público. En este contexto, los clubes profesionales de fútbol han construido un mercado de derechos deportivos profesionales a nivel mundial; unos de estos derechos deportivos han sido formados dentro de los mismos clubes, mientras que otros han sido adquiridos cuando el futbolista ya es profesional.

En cuanto a los derechos deportivos Colombia tiene la característica de ser un país en el que los clubes profesionales generan derechos deportivos formados. En transferencias de derechos deportivos, Colombia se encuentra entre los primeros diez países del mundo exportadores de futbolistas, según cifras del CIES (Centro Internacional de Estudios del Deporte):

> En 2024 Colombia aparece en la séptima posición mundial entre los países con más jugadores expatriados, con 433 futbolistas formados en el país que juegan en ligas del exterior. Esta cifra representa un crecimiento de 19% frente a 2020, cuando el país tenía 351 jugadores migrantes (Analdex, 2025, parr. 1).

La transferencia de estos deportistas puede ser definitiva o temporal y cuando es definitiva se convierte para el Club cedente en una venta si los Derechos deportivos del jugador son propios. Es en este contexto que se analiza si los derechos del jugador fueron adquiridos por el club o fueron formados. Si corresponde a la primera opción es posible determinar el costo y la fecha de adquisición del derecho deportivo, en el caso de la formación estos dos elementos requeridos para la determinación del costo no son tan claros.

Ahora bien, los clubes con deportistas profesionales en Colombia, organizados como corporaciones o asociaciones deportivas sujetas al Código Civil (Ley 57/87), o como sociedades anónimas regidas por el Código de Comercio (Dec. 410/71), conforme al artículo 1 de la Ley 1445 de 2011, son personas jurídicas obligadas a llevar contabilidad en debida forma y a cumplir las obligaciones sustanciales y formales previstas en la normativa tributaria vigente. Dentro de su realidad económica, los derechos derivados de la transferencia de jugadores son reconocidos como activos intangibles cuando cumplen los criterios técnicos para su reconocimiento contable. Debido al desarrollo del mercado nacional e internacional de transferencias, es necesario determinar adecuadamente el tratamiento contable y fiscal de estas operaciones, particularmente en lo relacionado con su medición

inicial, amortización, deterioro, baja en cuentas, determinación del costo fiscal y reconocimiento del ingreso generado con ocasión de su cesión o venta.

En este sentido tributariamente los activos enajenables se clasifican en movibles y en fijos o inmovilizados de acuerdo con el estatuto tributario (Dec. 624/89), el cual los define como:

> Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.
>
> Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente (art. 60).

De acuerdo con las definiciones anteriores los derechos deportivos ya sean adquiridos o formados, podrían clasificarse como activos fijos o inmovilizados, dado que por norma deportiva este tipo de activos su tenencia y uso está limitado a los clubes profesionales que cuentan con su respectivo reconocimiento deportivo; en este sentido estas organizaciones deben cumplir en Colombia con las competencias deportivas organizadas por la Dimayor, para tal propósito se obtienen los derechos deportivos profesionales, teniendo estos como función apoyar la operación del negocio a mediano o largo plazo; cuyo tratamiento difiere de inventarios (activos movibles), para los obligados a llevar contabilidad.

En términos tributarios la tarifa impositiva aplicada a la venta de activos fijos está regulada según el tiempo de tenencia del activo, si se tiene por menos de dos años la tarifa a aplicar es plena, es decir el 35%, tarifa actual del impuesto de renta, por otra parte, si el activo es tenido por más de dos años se puede aplicar la tarifa de ganancia ocasional del 15% impuesto que es complementario al impuesto de renta, de acuerdo con el Decreto 624 de 1989 (estatuto tributario):

> Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado. No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años (Art.300).

Como se ve en este artículo se habla específicamente de activos fijos, dentro de estos se encuentran los activos intangibles, los cuales para los clubes profesionales se clasifican en derechos deportivos formados y adquiridos. Los primeros son el resultado de procesos, esfuerzos e inversiones realizadas con la intención de tener jugadores que generen beneficios futuros al participar en las diferentes competiciones del Club profesional, mientras que los derechos deportivos adquiridos surgen como consecuencia de una transacción con terceros. La diferencia entre ambas modalidades de adquisición de derechos deportivos plantea dificultades para determinar el costo fiscal y el tratamiento del ingreso derivado de su transferencia, aspectos que constituyen el objeto de la investigación.

En este escenario, se encuentra pertinente determinar ¿Cuáles deben ser las condiciones jurídicas y tributarias para que los clubes profesionales de fútbol puedan reconocer los ingresos provenientes de la transferencia definitiva de derechos deportivos de jugadores formados como un ingreso que constituya ganancia ocasional?, La pregunta se relaciona especialmente con la identificación

del derecho deportivo formado, su reconocimiento fiscal y la acreditación del tiempo de posesión exigido legalmente.

En este sentido, y en aplicación del principio de igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política, podría sostenerse que los clubes que transfieren o enajenan derechos deportivos deben acceder al mismo tratamiento tributario cuando se encuentren en situaciones fácticas y jurídicas equivalentes a las de otros contribuyentes que enajenan activos poseídos por más de dos años. No obstante, surge una dificultad particular respecto de los derechos deportivos de jugadores formados por el propio club, en la medida en que la normativa fiscal vigente limita el reconocimiento de estos activos cuando no es posible acreditar su existencia y permanencia en el patrimonio por el término exigido legalmente, circunstancia que impide verificar el cumplimiento del requisito temporal necesario para acceder al tratamiento de ganancia ocasional.

El presente documento busca evaluar, desde la naturaleza de la información contable y fiscal que se genera en los clubes profesionales de futbol, las condiciones jurídicas y tributarias que determinan la procedencia del tratamiento como ganancia ocasional de los ingresos provenientes de la transferencia definitiva de derechos deportivos de jugadores formados, así como los procedimientos de identificación y control documental que permitirían verificar el cumplimiento de dichas condiciones.

A partir de lo anterior se desarrolla la comprensión del escenario normativo colombiano en cuanto a la transferencia definitiva de derechos deportivos de formación de los jugadores como ganancia ocasional, específicamente para los clubes profesionales de futbol; por otra parte se compara el tratamiento del ingreso por la venta de los derechos deportivos formados en otros países frente al tratamiento en Colombia; luego se identifica el beneficio económico de la transferencia definitiva del derecho formado y las variables futuras económicas a las que tiene derecho el club profesional de fútbol por la formación, en el contexto nacional e internacional y; finalmente, se evalúan los argumentos jurídicos sobre la eventual determinación del costo fiscal de los derechos deportivos formados y se fundamenta un procedimiento documental para verificar los requisitos de su tratamiento tributario, sin presumir que su registro habilite, por sí solo, el reconocimiento de un costo fiscal o de una ganancia ocasional.

2. Activo intangible formado

Para definir qué es un activo intangible formado es indispensable la definición de activo, desde la teoría de la contabilidad, tal como lo afirma Hendriksen (1974):

> Activo es cualquier servicio futuro en dinero o cualquier servicio futuro convertible en dinero (salvo los servicios provenientes de contratos cuyas dos partes estén proporcionalmente por prestar) cuyo interés beneficioso esté legal o equitativamente asegurado para alguna persona o grupo de personas. Tal servicio es activo sólo para esa persona o grupo de personas a quienes aprovecha (como se cita en Cumbe & Mosquera, 2025, p. 17).

Ahora bien, la NIIF adoptada en Colombia, a partir del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 señala que activo es: “Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos” (Anexo 1, MC, parr. 4.3 - 4.4).

Tanto la teoría como la norma dejan claro que un activo es un derecho que se espera genere beneficios futuros, bajo esta premisa la misma norma señala que “Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si: (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y (b) el costo del activo puede medirse con fiabilidad” (Reglamentario 2420 de 2015, Anexo 1, NIC 38, parr. 21), lo cual muestra coherencia teórica y normativa con respecto a la definición del activo y de los tipos de activo como lo muestra el ejemplo de la NIC 38.

En este mismo sentido la norma define al activo intangible como “un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física” (Reglamentario 2420 de 2015, Anexo 1, NIC 38, parr. 8), es decir, el carácter no monetario del activo intangible no depende de los factores que intervienen en su creación, sino de la naturaleza del derecho que representa, cuyo valor no corresponde a una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. En el caso de los derechos deportivos, su valoración económica puede estar influenciada por factores como el rendimiento del jugador, su trayectoria y las condiciones del mercado; ahora bien,

> Para observar qué compone los activos intangibles dentro de las empresas tenemos que revisar las variables cualitativas que explican el valor de lo intangible (…). Este tipo de variables son las que explican la diferencia entre el valor contable y el valor real de las empresas (Castro, 2024, p. 18).

De conformidad con el numeral 5 del artículo 74 del Estatuto Tributario, los activos intangibles formados internamente por contribuyentes obligados a llevar contabilidad tienen un costo fiscal equivalente a cero. En este contexto, se entiende por intangible formado internamente aquel activo incorporal creado o desarrollado por el propio contribuyente, con capacidad para generar beneficios económicos futuros, que no ha sido adquirido de un tercero y que no corresponde a las operaciones reguladas en los numerales 1 al 4 del artículo 74 ni a las inversiones previstas en el artículo 74-1 del mismo estatuto. Como consecuencia de la ausencia de costo fiscal, estos activos no constituyen una base susceptible de amortización para efectos tributarios.

No obstante, la determinación del tratamiento fiscal de las erogaciones asociadas al desarrollo de un activo requiere un análisis previo de su naturaleza económica y jurídica. En particular, debe evaluarse si dichos desembolsos corresponden a un intangible formado internamente o si, por el contrario, podrían enmarcarse en alguna de las inversiones expresamente reguladas por el artículo 74-1 del Estatuto Tributario, tales como aquellas relacionadas con actividades de investigación, desarrollo e innovación.

Por ello resulta fundamental identificar el cumplimiento de los elementos de un activo para el caso de los derechos deportivos de formación, pues estos constituyen un recurso económico controlado por el Club de fútbol, que genera valor a través de la obtención de ingresos directos por el aporte a la formación deportiva del jugador como son: Indemnización de Formación, Mecanismo de Solidaridad y transferencias deportivas y de forma indirecta por integrar la plantilla profesional genera ingresos para el club tales como taquilla, publicidad, patrocinio, entre otros.

Respecto a los activos no monetarios corresponden a los activos que mantienen su valor económico independientemente de las fluctuaciones en el nivel general de precios. Su capacidad adquisitiva se conserva a través del tiempo, tanto en escenarios de inflación como de deflación. Algunos ejemplos son los inventarios, los bienes inmuebles, la maquinaria y los equipos. Por otra parte, los activos monetarios son aquellos activos cuyo valor está determinado por una cantidad fija de dinero y no se ajusta por las variaciones en los precios de la economía como consecuencia, de la inflación o

deflación, esto puede generar ganancias o pérdidas para sus propietarios. Dentro de esta categoría se encuentran, entre otros, el efectivo, las inversiones financieras y las cuentas por cobrar (Vidales, 2003, p. 24).

En este sentido, existen diferentes variables cualitativas que diferencian el valor contable del valor real de los activos intangibles entre ellas se pueden enumerar la percepción de la marca, la trayectoria, el posicionamiento competitivo, la confianza en los consumidores, el talento humano, la capacidad de innovación, entre otros (Castro, 2024). Estos factores generan una gran brecha entre el reconocimiento y el valor real del intangible al no poder ser medidos de manera fiable, pero estas capacidades ganadas en el tiempo pueden generar beneficios económicos futuros.

En el caso específico de los derechos deportivos de fútbol, el valor real del activo intangible está influenciado por variables cualitativas de mercado como la reputación del deportista, el potencial de rendimiento deportivo, el talento, el historial de desempeño, la adaptabilidad táctica al equipo de futbol, entre otras variables que incrementan el valor real significativamente respecto al valor contable, el cual se limita generalmente al costo de adquisición menos amortización. No obstante, existen situaciones imprevisibles como lesiones o accidentes, así como variables cualitativas negativas como son la proyección profesional y la estabilidad deportiva; factores que demuestran la volatilidad del valor real del derecho deportivo y su diferencia frente al valor reconocido contablemente.

La otra parte de la definición es que no se percibe físicamente, pero, son susceptibles de ser utilizados o enajenados, ya que como lo señala Castro (2024), “los activos intangibles no pueden ser medidos físicamente, puesto que estos son de naturaleza inmaterial y de gran importancia para la valorización del mercado de las organizaciones y empresas, siendo un elemento fundamental a la hora de generar valor” (p. 13). Algunos de estos pueden ser software, marcas, patentes o talento humano que es el caso de los derechos deportivos de los jugadores de futbol.

3. Derechos deportivos y su reconocimiento contable

Los derechos deportivos de los jugadores o de los deportistas están definidos en el artículo 34 de la Ley 181 de 1995 como la capacidad de los clubes deportivos de registrar, inscribir o autorizar la actuación de un jugador, en virtud de las disposiciones de la federación correspondiente. Esta definición debe ser correctamente interpretada de conformidad con la Sentencia C-320 de 1997 proferida por la Corte Constitucional, que declaró inexequible la expresión «exclusiva» y reconoció que los mismos deportistas pueden ser titulares de sus derechos deportivos. Desde el punto de vista contable, estos derechos pueden ser identificables como activos intangibles de los clubes deportivos, en tanto representan recursos identificables sobre los que ejerce control la entidad que espera recibir beneficios económicos futuros, derivados de su actividad deportiva o de la futura cesión del jugador. Sin embargo, este reconocimiento no es automático y debe someterse a los criterios derivados del marco normativo de información financiera aplicable.

Estos derechos, pueden ser obtenidos por los clubes deportivos de tres formas, la primera están denominadas transferencias temporales que puede ser a título gratuito u oneroso, esta no es objeto de este trabajo; la segunda es a través de una transferencia definitiva entre clubes, es decir que son los derechos deportivos adquiridos, su reconocimiento contable se realiza con el costo de adquisición; finalmente la tercera es con la formación, estos intangibles surgen como resultado del proceso de

aprendizaje de jóvenes y niños en las divisiones menores en los clubes deportivos de fútbol, proceso que está soportado con erogaciones por diferentes conceptos tales como: salud, educación, vivienda, alimentación, implementos deportivos, honorarios del equipo técnico, entre otros.

Por ejemplo, como punto de partida para el reconocimiento de los derechos deportivos como intangibles en Argentina, Fonseca et al. (2020) señala que:

> Las entidades deportivas poseen tres tipos de Activos Intangibles bien diferenciados que deberían reconocer: los costos de formación de los jugadores juveniles que, sin ser promovidos al plantel profesional, están inscriptos en AFA; los derechos económicos que nacen al momento de promover a un jugador de fútbol canterano al plantel profesional (firma del primer contrato profesional) y los derechos económicos que se originan a partir de la adquisición por parte de una entidad deportiva a otra del pase de un jugador ya profesional (p. 15).

Se puede observar que un país como Argentina distingue los diferentes tipos de derechos deportivos al reconocer en los clubes deportivos de fútbol los derechos de formación según la etapa en la que está dicho derecho, además de tener la comprensión de la existencia del otro tipo de derecho deportivo que también es identificado como “de adquisición”.

La contabilización de los pagos realizados en el proceso de formación de jugadores constituye una serie de dificultades relacionadas con la falta de certeza y de generación de futuros beneficios económicos. Especialmente en el caso de los gastos incurridos en tareas de formación, gasto por el cual hay que determinar su interpretación según los criterios del marco técnico contable aplicado y las diferencias que pueden surgir entre la contabilización financiera y fiscal y la determinación del coste del derecho a formación.

A este respecto Fonseca et al., (2020) llama la atención en cuanto a que

> Aplicar costo histórico como criterio de medición nos aleja de uno de los principales objetivos de nuestra disciplina contable: brindar información útil para la toma de decisiones. Ningún dirigente del fútbol argentino de los clubes analizados para la realización de este trabajo tiene en cuenta la información complementaria de los Estados Contables (anexo y notas de Activos Intangibles) a la hora de promover a un jugador amateur o de vender a un jugador profesional (p.15).

En efecto el costo histórico constituye una de las bases de medición aceptadas en el marco conceptual de las NIIF, como “las medidas basadas en el costo histórico proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados, utilizando información procedente, al menos en parte, del precio de la transacción u otro suceso que dio lugar a ellos” (Decreto Reglamentario 2420 de 2015, Anexo 1, MC, parr. 6.4). Bajo este enfoque la contabilidad se fundamenta en hechos económicos a partir de transacciones reales que se reflejan monetariamente.

Para el caso específico de los activos, el costo histórico se determina con “el valor de los costos incurridos en su adquisición o creación, que comprende la contraprestación pagada para adquirir o crear el activo, más los costos de transacción” (Decreto Reglamentario 2420 de 2015, Anexo 1, MC, parr. 6.5). Desde este contexto, el costo histórico es una base de medición que puede utilizarse para la determinación del valor inicial de los activos que cumplen previamente los requisitos de reconocimiento contable. Sin embargo, la existencia de pagos relacionados a la formación de un jugador no implica, por sí sola, que puedan reconocerse como un activo intangible.

La relación entre el reconocimiento contable de los derechos deportivos y su tratamiento tributario exige examinar las disposiciones que regulan la utilización de la información financiera para determinar las bases fiscales. Tal conexión se establece formalmente en el estatuto tributario (Dec. 624/89), así:

> Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4 de la ley 1314 de 2009 (Art. 21-1)

A partir de la Ley 1819 de 2016, los artículos 21-1, 28 y 59 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89) introdujeron una modificación estructural en la determinación fiscal para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, al adoptar la base contable de acumulación o devengo como punto de partida para determinar la realización fiscal de los hechos económicos. De acuerdo con el parágrafo 1 del artículo 21-1 del Estatuto Tributario, esta base implica reconocer los efectos de las transacciones y demás sucesos económicos en los períodos en que ocurren, independientemente de que los cobros o pagos se efectúen en períodos diferentes. En este contexto, los artículos 28 y 59 establecen la regla general de reconocimiento fiscal de ingresos y costos, respectivamente, sin perjuicio de las excepciones y condiciones expresamente previstas en la legislación tributaria.

Por lo tanto, la información contable constituye un referente para la determinación de las bases fiscales, sin que ello suponga plena identidad entre la realidad contable y la realidad tributaria. Esta diferenciación puede explicarse a partir del concepto de “ficciones tributarias” desarrollado por Rafael Franco Ruiz y Luis Fernando Martínez Sierra (2012) en su libro “Contabilidad Tributaria: Un enfoque de armonización”. Según el planteamiento de estos autores, el ordenamiento tributario puede construir, para sus propios fines, ingresos, costos o deducciones que no tienen un referente equivalente en la realidad económica, así como desconocer o atribuir un tratamiento diferente a hechos que sí son objeto de reconocimiento contable. De ahí que las diferencias entre las bases financiera y fiscal no constituyan necesariamente errores o inconsistencias, sino que puedan derivarse de los distintos objetivos, reglas de reconocimiento y criterios de valoración propios de cada sistema (p. 73).

Estos escenarios de reconocimiento contable y tributario no eran muy diferentes antes de la implementación de las normas internacionales de información financiera (NIIF) en Colombia, proceso transición realizado en el año 2015 con la adopción por primera vez. Marín & Serna (2009) y Castellanos et al. (2011) investigaron sobre “Factores que influyen en la representación de los activos intangibles formados dentro de los estados contables” y “Manejo contable y tributario del costo de activos intangibles formado en Colombia” respectivamente, con el objetivo de resaltar la importancia de los activos intangibles en la contabilidad así como su correcta medición y revelación; en estas investigaciones se concluyó que hasta ese momento no había una norma que permitiera representar los activos intangibles formados de una manera clara en la contabilidad, “convirtiéndose en un proceso subjetivo y los autores que se encargan del estudio de los métodos de valoración no tienen en cuenta las mismas cualidades de los activos intangibles formados al momento de definir dichos métodos” (Marín & Serna, 2009, p, 28).

Aunque el numeral 5 del artículo 74 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89) establece que los activos intangibles formados internamente por los contribuyentes obligados a llevar contabilidad tienen costo fiscal igual a cero, la misma legislación tributaria permite evaluar un tratamiento diferente para aquellos desembolsos que, por su naturaleza, puedan ser reconocidos como inversiones en los términos del artículo 74-1. Esta distinción exige analizar la naturaleza de los desembolsos y su correspondencia con las categorías previstas en la legislación tributaria, sin presumir que toda erogación formativa constituye una inversión fiscalmente reconocible. Bajo esta perspectiva, cobra importancia lo señalado por Castellanos et al. (2011), cuando plantea que:

> Es necesario que se reconozca la importancia que los bienes intangibles tienen para las organizaciones, de tal forma que desde el punto de vista contable y tributario el tratamiento para bienes tangibles e intangibles sea igual y no existan distinciones que incidan en las operaciones a realizar sobre los mismos (p, 10).

En este contexto Lindarte (2023) plantea que:

> La naturaleza de contratación de deportistas así como el desarrollo de los mismos son factores mayormente asociados al talento humano y no a un activo como tal, generando de esta forma una disyuntiva conceptual al momento de la aplicación de las NIIF o leyes locales; motivo por el cual en país como España o Argentina, con una tradición futbolística mayor que la colombiana se han implementado normas detalladas en función del sector del fútbol profesional, reconociendo que el jugador es sujeto de contrato a la vez que son los clubes los que poseen el control sobre los derechos federativos de cada jugador, lo anterior fundamentado mediante una acción contractual entre la entidad y el deportista (p, 28)

Tanto la posición de Castellanos et al. (2011) respecto de la relevancia económica que tienen los intangibles, como la de Lindarde (2023) en cuanto a la trascendencia definida por el marco del derecho deportivo, son reunidas en la afirmación de Crespo (2023) al señalar que “el fútbol ha desarrollado desde su creación un importante papel social y económico siendo uno de los sectores con mayor impacto económico, fiscal y laboral en la Economía Española” (p. 53); incidencia que no solo se refleja en España si no en todos los países que convergen en el mercado de futbolistas profesionales, impactando de esta manera en lo financiero, tributario e incluso lo laboral.

En este sentido los derechos deportivos futbolísticos son activos intangibles estratégicos para los clubes profesionales de futbol, que en esta línea requerirían tratamientos contables que permitan reconocer la realidad económica, específicamente para los derechos deportivos formados, permitiendo que la contabilidad no sea un impedimento en el desarrollo de información útil y confiable para estas organizaciones.

4. Los impuestos y el costo fiscal de activos intangibles formados

La tributación contemporánea tiene sus orígenes en la edad media con el sistema político y social del feudalismo, específicamente con la monarquía inglesa, al respecto Bello (2003) señala que:

> Gran parte de las contribuciones que existen actualmente, tienen su origen en las prestaciones que exigían los señores feudales, tal es el caso de los impuestos aduanales, los indirectos que gravan el consumo, los que gravan la propiedad inmobiliaria y el propio impuesto sobre la renta, cuyo origen data

> de 1789 en Inglaterra, al gravar con un sexto o un décimo los productos de la tierra o la renta de los capitales o de los productos de la industria que iniciaba su desarrollo (p. 24).

De este modo se pueden diferenciar los actores participantes del proceso tributario, similares a los actuales en Colombia, tales como tribunal de hacienda – Ministerio de Hacienda – orientados al gasto del Rey actualmente al gasto del estado, alguacil – DIAN – encargados del recaudo, fiscalización y determinación de los tributos, mayordomo, responsable de llevar las cuentas de los feudos, dirigido a producir y dar cuenta sobre los recursos obtenidos y finalmente los vasallos, contribuyentes quienes deben aportar para financiar el gasto público.

La tributación es el mecanismo de recaudo que tiene el Estado para su funcionamiento y el mejoramiento de la calidad de vida de sus habitantes más necesitados; si bien los impuestos están concebidos desde la época feudal, donde se pagaba tributo a cambio de seguridad, surgen con la necesidad de equilibrar la economía y financiar el gasto público teniendo como base la política fiscal, política aplicada desde las teorías económicas que históricamente ha tenido el mundo, algunas de estas son: la teoría clásica, Keynesiana, principio de equivalencia ricardiana, entre otras. Se debe dar relevancia a la teoría aplicada a la tributación óptima desarrollada en el siglo XX, la cual de acuerdo con Pítsica (2021), se enfoca en estudiar:

> La mejor forma que tiene el Estado de recaudar los recursos necesarios para lograr sus objetivos, imponiendo costos mínimos a la sociedad y considerando aspectos de capacidad contributiva. Se busca establecer una estructura tributaria capaz de cumplir con los requisitos de eficiencia económica, así como lograr fines distributivos, mediante el análisis del modelo tributario desde una perspectiva económica, sociológica y legal, buscando encontrar alternativas que puedan mejorarlo y conducir al logro de sus objetivos (p. 624)

Así las cosas, la teoría de la tributación óptima está enfocada en los principios de equidad, eficiencia y progresividad contenidos en la constitución política de Colombia como preceptos para la regulación de los diferentes impuestos. En este sentido, la legalidad de los impuestos en Colombia se consagra actualmente en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política de Colombia (1991) son deberes de la persona y del ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Aunado a la aplicación de esta teoría debe contemplar los siguiente 5 pilares:

- Un amplio número de contribuyentes
- La normatividad debe ser fácil de entender, proporcionar seguridad jurídica
- La volatilidad de precios en los productos que se consumen frecuentemente no debe ser afectados, es decir productos de la canasta familiar
- Justicia fiscal
- Bajo costo administrativo

Basado en los principios de contribuir al financiamiento del Estado nace en Colombia el impuesto de renta con la Ley 56 de 1918, sufriendo múltiples reformas durante el transcurso de los años, una de estas reformas exactamente la introducida por la reforma fiscal integral establecida en el Decreto con fuerza de ley 2053 de 1974, expedido bajo las facultades extraordinarias otorgadas al presidente Lopez Michelsen para reformar el sistema tributario, lo cual ejecutó por medio de la ley 20 de 1974.

Es así como en el Art. 5 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89), define al impuesto sobre la renta y complementarios como un solo tributo, que comprende el impuesto de renta, el impuesto a las ganancias ocasionales y el impuesto al patrimonio, la sentencia del Consejo de Estado No 11001-03-27-000-2012-00036-00(19566), la consejera ponente define el impuesto a las ganancias ocasionales como:

> El impuesto de ganancias ocasionales integra la estructura del impuesto de renta en Colombia como tributo complementario, previsto esencialmente por fines de equidad que se concretan en la aplicación de una base gravable distinta a la de la renta ordinaria, cuandoquiera que el patrimonio anual del contribuyente resulte impactado por ganancias de capital excepcionales, bien por negocios del sujeto pasivo, ora por el azar o la liberalidad de otras personas (pp. 18-19).

La información contenida en la declaración del impuesto de renta y complementarios está reglamentada en el Estatuto Tributario (Dec. 624/89), uno de los elementos esenciales y el que compete para realizar esta investigación es el costo fiscal de los activos, entendiéndose como el valor fiscal tasado en pesos colombianos con el cual se reconoce el activo para efectos tributarios. En el caso de los intangibles formados internamente, la aplicación de la regla prevista en el numeral 5 del artículo 74 plantea la necesidad de diferenciar la existencia económica del activo de su valor fiscalmente reconocido.

Por otra parte, es de resaltar que por regla general el valor patrimonial de los activos es el costo fiscal correspondiente al último día del año fiscal, de acuerdo con el estatuto tributario (Dec. 624/89):

> El valor de los bienes o derechos apreciables en dinero poseídos en el último día del año o periodo gravable estará constituido por su costo fiscal, de conformidad con lo dispuesto en las normas del Título I de este Libro, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes (art. 267).

Este valor patrimonial de los activos se incorpora dentro de la declaración de renta como patrimonio bruto y así mismo es base para la declaración de impuesto al patrimonio cuando corresponda, teniendo como función medir la riqueza del contribuyente. Si bien el costo fiscal es la base del valor patrimonial, no necesariamente estos son iguales, dado que en cada caso se debe realizar análisis de las normas especiales para su reconocimiento.

Es pertinente contemplar que el costo fiscal de los intangibles formados por personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, corresponderá al 30% del valor de la enajenación como lo indica el artículo 75 del Estatuto tributario (Dec. 624/89). Esta diferencia respecto de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad constituye un elemento relevante para el análisis de la equidad tributaria y debe examinarse teniendo en cuenta la justificación jurídica del tratamiento diferenciado. La disposición establece lo siguiente

> El costo fiscal de los bienes incorporales formados por los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación (Decreto, 624, 1989, art. 75)

Si bien por norma deportiva un jugador profesional solo puede ser inscrito por un Club, es decir por una persona jurídica con reconocimiento deportivo, “los mismos deportistas podrán ser poseedores de los derechos deportivos y queda prohibido que estos derechos sean entregados a personas naturales y/o jurídicas diferentes al poseedor de los mismos” (Grupo Interno de trabajo de Deporte profesional [GIT Mindeporte], 2023, p. 29), por lo tanto un jugador no obligado a llevar contabilidad que sea

poseedor de sus derechos deportivos en caso de una enajenación podría reconocer como costo fiscal el 30% del valor de la transferencia de conformidad con el artículo 75 del estatuto tributario (Dec. 624/89), siempre y cuando se haya reconocido los derechos como parte de su patrimonio.

Para que podamos evaluar este tratamiento tributario diferenciado, tenemos que determinar si esas obligaciones -contables y probatorias- de los sujetos pasivos son criterios objetivos y razonables que puedan fundamentar esa distinción normativa. Teniendo en cuenta esta forma de ver las cosas, resulta muy relevante que hagamos alusión a las reflexiones que nos trasladan Parra et al. (2023) en relación con el principio de equidad:

> El principio de equidad básicamente limita el poder tributario, el cual, desarrolla claramente el principio de igualdad formal y material consagrado en el artículo 13 constitucional, si bien debe considerarse la generalidad e igualdad de la tributación, entendida como el paralelismo al trato para contribuyentes en iguales circunstancias, tanto económicos o como beneficios tributarios en cuanto sean razonables y objetivos (p. 13).

Así mismo la Corte Constitucional a través de la sentencia C-266 de 2019 confirmó la asequibilidad del artículo 75 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89) al concluir:

> La Corte evidenció que sí existe una razón que justifica el tratamiento tributario diverso, referida a la capacidad probatoria y contable que tienen los COC[1], la cual les permite declarar el costo fiscal en cada ejercicio y a partir de los soportes respectivos. En la medida en que los CNOC[2] no tienen dichos deberes de documentación contable, entonces resultaba admisible que el Legislador estableciera un régimen diferenciado para la deducción del costo fiscal en uno y otro caso (Corte Constitucional, 2019, párr. 2).

5. Metodología

Se desarrolló una investigación aplicada orientada al examen de alternativas de tratamiento fiscal de los derechos deportivos formados. Esta orientación se fundamenta en la definición de investigación aplicada presentada por Ñaupas (2013):

> Este tipo de investigaciones están orientadas a mejorar, perfeccionar u optimizar el funcionamiento de los sistemas, los procedimientos, normas, reglas tecnológicas actuales a la luz de los avances de la ciencia y la tecnología; por tanto, este tipo de investigación no se presta a la calificación de verdadero, falso o probable sino a la de eficiente, deficiente, ineficiente, eficaz o ineficaz (como se cita en Nicomodes, 2018, p.3).

Se utilizó el análisis documental para examinar las disposiciones contables, tributarias y deportivas relacionadas con el fenómeno investigado. Este procedimiento se fundamenta en lo señalado por Bowen (2009):

> El análisis documental es un procedimiento sistemático para revisar o evaluar documentos, tanto impresos como electrónicos. Al igual que otros métodos analíticos en la investigación cualitativa, el

[1] Contribuyentes obligados a llevar contabilidad
[2] Contribuyentes no obligados a llevar contabilidad

> análisis documental requiere que los datos sean examinados e interpretados para extraer significado, ganar comprensión y desarrollar el conocimiento empírico (p. 27).

La investigación presenta un alcance descriptivo en la identificación y caracterización de las disposiciones jurídicas, los tratamientos contables y las modalidades de beneficios económicos asociados a los derechos deportivos de formación. Este alcance se fundamenta en lo señalado por Sarabia (1999), en cuanto a que "la descripción es, pues un discurso que evidencia y significa el ser de una realidad a través de sus partes, sus rasgos estructurales, sus cualidades, sus propiedades, sus caracteres estructurales o sus circunstancias" (como se cita en Tinto, 2013, p.137). El componente descriptivo permite identificar y caracterizar las disposiciones normativas y los tratamientos contables y tributarios relacionados con el objeto de estudio. A partir de esta caracterización se desarrolla un análisis interpretativo y comparativo que sirve de fundamento para evaluar alternativas de tratamiento fiscal y formular el procedimiento propuesto.

Para desarrollar el componente interpretativo se contrastaron las reglas de reconocimiento contable con las disposiciones tributarias sobre costo fiscal, clasificación de activos, posesión y ganancias ocasionales. El examen comparado se orientó a identificar diferencias de tratamiento sin trasladar automáticamente soluciones extranjeras. A partir de estas categorías se estructuró el procedimiento documental, diferenciando los datos que pueden acreditarse mediante registros y soportes de las consecuencias fiscales que solo proceden si se verifican sus presupuestos legales. Esta explicitación describe la lógica de análisis del documento y no presupone pruebas empíricas adicionales.

6. Resultados y Discusión

6.1 Escenario normativo colombiano en cuanto a la transferencia definitiva de derechos deportivos de formación de los jugadores como ganancia ocasional

Los derechos deportivos adquiridos podrán reconocerse como activos intangibles únicamente cuando cumplan la definición de activo, los criterios de reconocimiento y los requisitos de identificabilidad establecidos en la NIC 38 o en la Sección 18 de la NIIF para las Pymes (Decreto Único Reglamentario 2420/15), según corresponda, conforme a la orientación sectorial contenida en el numeral 4 de la Circular Externa No. 007 de 2015 del Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física y el Aprovechamiento del Tiempo Libre [Coldeportes].

Desde el punto de vista tributario, es necesario distinguir la determinación del costo fiscal de los activos intangibles de los requisitos que permiten su amortización, dado que ambos tratamientos responden a disposiciones y condiciones específicas del Estatuto Tributario, de acuerdo con lo determinado en el estatuto (Dec. 624/89) tributario, que fija:

> Los activos intangibles adquiridos de que tratan los numerales 1 y 2 del artículo 74 de este estatuto, que reúnan la totalidad de las siguientes características serán amortizables:
> 1. Que tengan una vida útil definida;
> 2. Que el activo se puede identificar y medir con fiabilidad de acuerdo con la técnica contable; y
> 3. Su adquisición generó en cabeza del enajenante residente fiscal colombiano un ingreso gravado en Colombia a precios de mercado, o cuando la enajenación se realice con un tercero independiente del exterior (art. 143, parág. 1)

El artículo 12 del Estatuto del Jugador de la Federación Colombiana de Fútbol [FCF] (2025) define la transferencia de un jugador profesional como el procedimiento mediante el cual el club anterior entrega al nuevo club, a través de un convenio, los derechos de inscripción del jugador, lo que implica la suspensión o terminación del contrato de trabajo existente con el club de origen.

La disposición precisa que la transferencia puede ser definitiva o a préstamo, siendo relevante esta diferenciación para efectos contables, ya que determina el alcance de los derechos que adquiere el club receptor y, por consiguiente, la evaluación del control y de los beneficios económicos futuros asociados al activo.

En las transferencias definitivas, el jugador se desvincula totalmente del club anterior y adquiere obligaciones únicamente con el nuevo club. El Estatuto también establece que una transferencia definitiva no puede convertirse posteriormente en una transferencia a préstamo. Estas características fortalecen la existencia de un derecho contractual claramente identificable y controlado por el club adquirente, aspecto que resulta consistente con los criterios de reconocimiento de un activo intangible contenidos en la NIC 38 y en la Sección 18 de la NIIF para las Pymes (Decreto Único Reglamentario 2420/15).

No obstante, la transferencia no constituye la única vía mediante la cual un club adquiere derechos de inscripción sobre un jugador. La formación y desarrollo de futbolistas hace parte de las actividades inherentes al objeto deportivo de los clubes profesionales y constituye uno de los mecanismos a través del cual se incorporan jugadores a su plantel profesional. En consecuencia, el proceso de formación puede dar lugar, en etapas posteriores, a la obtención de derechos económicos de estos jugadores una vez firmen contrato laboral con el club, que serán susceptibles de generar beneficios económicos futuros, ya sea mediante su participación en competencias deportivas o a través de eventuales transferencias de derechos a otros clubes.

Sobre la formación, la Circular 007 de 2015 de Coldeportes señala en el numeral 4 que las erogaciones efectuadas respecto de jugadores formados internamente o en cantera, tradicionalmente denominadas derechos de formación, corresponden a gastos del periodo y deben reconocerse como tales. Sin embargo, esta indicación debe entenderse dentro del carácter pedagógico e ilustrativo de la circular, orientado a promover la uniformidad en el tratamiento contable de los derechos deportivos y la armonización de las prácticas contables de los clubes con los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera. Por lo tanto, el reconocimiento de estos desembolsos deberá fundamentarse en la NIC 38, para las entidades del Grupo 1, o en la Sección 18 de la NIIF para Pymes, para las entidades del Grupo 2, según el marco técnico aplicable (Decreto Único Reglamentario 2420/15).

Para determinar el tratamiento tributario de los activos intangibles es necesario remitirnos a la historia del reconocimiento fiscal que han tenido.

Si bien la Ley 81 de 1960 no constituye la primera referencia normativa al tratamiento fiscal de los bienes intangibles en Colombia, sí contenían una regulación específica de estos bienes para efectos tributarios. En su artículo 64 establecía la forma de determinar el valor patrimonial de los activos adquiridos; el artículo 65 determinaba que el valor de los intangibles formados sería el fijado por la División de Impuestos Nacionales a petición del interesado; el artículo 66 definía las reglas aplicables para determinar dicho valor; y el artículo 67 fijaba que en ningún caso el valor patrimonial podía ser

superior al 50% del patrimonio líquido fiscal del contribuyente en el año gravable anterior al año en el cual comenzara a aceptarse fiscalmente.

El Decreto 2053 de 1974, mediante el cual se reorganizó el impuesto sobre la renta y complementarios, retomó en su artículo 117 el tratamiento fiscal de los bienes incorporales. Para los adquiridos a cualquier título, dispuso que su valor se estimaría con fundamento en el costo de adquisición demostrado, disminuido en las amortizaciones correspondientes; tratándose de intangibles provenientes de la creación intelectual del contribuyente, contempló la posibilidad de que su valor fuera establecido por el Director General de Impuestos Nacionales, previa solicitud del interesado.

Por su parte, el artículo 25 de la misma norma dispuso que el costo fiscal presunto de los bienes intangibles sería equivalente al 70 % de su valor de enajenación, sin diferenciar entre intangibles adquiridos y formados, ni en función del tipo de contribuyente que realizara la enajenación. Esta regla fue recogida posteriormente en el artículo 75 del Estatuto Tributario, expedido mediante el Decreto 624 de 1989.

Con la reforma tributaria introducida por la Ley 223 de 1995, se modificó el tratamiento fiscal de los bienes incorporales. En particular, el artículo 75 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89) fue modificado reduciendo del 70 % al 50 % del valor de enajenación el porcentaje utilizado para determinar su costo fiscal presunto. Además, el artículo 279 de la misma norma limitó la regla de determinación del valor patrimonial de los bienes incorporales a aquellos adquiridos a cualquier título, introduciendo así una diferenciación respecto de los intangibles formados por el propio contribuyente.

Con la reforma tributaria del 2002, el artículo 16 de la Ley 788 , modificó el porcentaje del costo fiscal de los bienes incorporales pasando del 50% al 30% del valor de la enajenación y añadió el siguiente requisito en el inciso 2: “Para que proceda el costo previsto en este artículo, el respectivo intangible deberá figurar en la declaración de renta y complementarios del contribuyente correspondiente al año inmediatamente anterior al gravable y estar debidamente soportado mediante avalúo técnico”.

Por último, con la expedición de la Ley 1819 de 2016 se presentó un cambio importante en el tratamiento tributario de los activos intangibles. El artículo 53 de esta ley modificó el artículo 74 del Estatuto Tributario y estableció que los intangibles debían clasificarse de acuerdo con la operación que les dio origen. Dentro de esta clasificación, el numeral 5 se refirió a los intangibles formados internamente y dispuso que, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, su costo fiscal sería igual a cero. Esto significa que, aunque el intangible exista y tenga un valor económico, comercial o contractual, fiscalmente no cuenta con una base que pueda ser amortizada o utilizada como costo en el momento de su enajenación.

A su vez, el artículo 55 de la misma ley modificó el artículo 75 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89), dejando la presunción de costo fiscal del treinta por ciento (30%) del valor de enajenación de los bienes incorporales formados únicamente para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad. En consecuencia, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad se eliminó la posibilidad de aplicar dicha presunción, quedando sometidos a la regla de costo fiscal cero prevista en el numeral 5 del artículo 74.

Llama la atención que la norma introduce conceptos muy similares a la NIC38 y al consultar la exposición de motivos del proyecto de la Ley 1819 en el capítulo de Análisis del contenido del proyecto, en el numeral 2.2.1.3.4 sobre costo y deterioro de activos intangibles, la propuesta de medición para

fines del impuesto de renta y complementarios, se observa lo siguiente: “vi) Generados internamente (formados): se propone que el costo de dichos activos sea ‘cero’, de conformidad con lo también establecido en la NIC 38 – Activos Intangibles” (Decreto Reglamentario 2420 de 2015, Anexo 1, NIC 38, parr. 21).

Para la NIC 38 (Decreto Reglamentario 2420 de 2015, Anexo 1, NIC 38, parr. 52) existen dos tipos de activos intangibles: los adquiridos y los generados internamente. Para efectos del desarrollo del presente trabajo el centro se ha ubicado en el reconocimiento de estos últimos.

El párrafo 52 de la NIC (Decreto Reglamentario 2420 de 2015) determina que: para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:

a) la fase de investigación.
b) la fase de desarrollo.

A pesar de que los términos “investigación” y “desarrollo” han sido definidos en esta Norma, los de “fase de investigación” y “fase de desarrollo” tienen, a efectos de esta, un significado más amplio.

La misma norma referencia a los párrafos 54 a 56 para definir el tratamiento en la fase de investigación y a los párrafos 57 a 64 para su tratamiento en la fase de desarrollo.

En la fase de investigación los desembolsos se reconocen como gastos del período en que se incurran, dado que en esta fase se obtienen nuevos conocimientos y apenas se evalúa la factibilidad del proyecto, por lo tanto, no existe aún un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro.

La fase de Desarrollo por el contrario se trata de la aplicación de los resultados obtenidos en la fase de investigación. En este punto la entidad determina que existe la intención de completar el activo; que técnicamente es posible hacerlo; y tal como lo indica el párrafo 58 de la norma: “la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro”.

La determinación del costo del activo intangible generado internamente de acuerdo con el párrafo 65 “será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 21, 22 y 57” (subrayas fuera de texto).

Con el propósito de establecer un tratamiento fiscal diferente al previsto para los intangibles formados internamente, y teniendo en cuenta que el artículo 21-1 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89) permite la aplicación de una regla tributaria especial cuando esta se aparta del tratamiento contable, se propone analizar los flujos efectivamente pagados durante la formación de los derechos deportivos como una inversión regulada por el numeral 3 del artículo 74-1. De esta manera, aunque el proceso de formación deportiva puede organizarse en etapas diferenciadas, esta clasificación no permite concluir automáticamente que los desembolsos correspondientes constituyan inversiones en investigación, desarrollo e innovación en los términos del artículo 74-1 del Estatuto Tributario. En consecuencia, resulta necesario examinar si las actividades desarrolladas por el club satisfacen los supuestos

normativos de esta categoría antes de proponer su reconocimiento como costo fiscal y conformar el costo de la inversión.

Cuando el derecho deportivo se clasifique fiscalmente como intangible formado internamente en los términos del numeral 5 del artículo 74 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89), su costo fiscal será cero. Sin embargo, esta regla debe distinguirse de la posibilidad de acreditar la existencia jurídica del derecho y su período de posesión mediante soportes documentales. Por lo tanto si el Club decide reconocer el derecho como un intangible formado el costo fiscal, la base amortizable, la amortización fiscal deducible y el costo fiscal en una eventual transferencia serían cero, pero sin perjuicio del tiempo de la tenencia del activo intangible el cual puede demostrarse por medios diferentes al registro contable, tales como el contrato laboral, el registro de dicho contrato en Dimayor y el pasaporte deportivo del jugador donde queda el histórico de la formación como jugador de futbol.

Resulta pertinente hacer referencia a la Sentencia 000 2024 00240 de 2026 proferida en primera instancia por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en el cual se fundamenta la decisión de la sala en el carácter probatorio de la existencia del activo fijo intangible, sin desconocer la naturaleza que tiene el derecho deportivo de Activo fijo, sino en la carga de la prueba hacia el contribuyente para demostrar por medios idóneos de prueba que dicho intangible hacía parte del patrimonio del contribuyente que había sido poseído durante dos años o más, cumpliendo el requisito del artículo 300 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89), para que la utilidad derivada de su enajenación pudiera tratarse como ganancia ocasional.

Desde el punto de vista contable, en el caso de que el club celebre un contrato de transferencia definitiva mediante el cual ceda a otro club los derechos deportivos y de inscripción sobre un jugador, previamente reconocidos como activo, la operación se reconoce como la enajenación de un activo intangible y la baja contable de este deberá efectuarse conforme a las disposiciones sobre la enajenación de activos previstas en la NIC 38 para las entidades del Grupo 1 y en la Sección 18 de la NIIF para las Pymes para las entidades del Grupo 2 (Decreto Reglamentario 2420 de 2015).

En materia tributaria, la determinación de la utilidad derivada de la transferencia exige establecer previamente el costo fiscal del derecho enajenado. En el caso de derechos adquiridos, este se determinará conforme a las reglas aplicables a su adquisición y amortización; tratándose de derechos formados internamente, deberá examinarse la regla de costo fiscal cero y la eventual procedencia de un tratamiento diferenciado para determinadas inversiones, cuando se acrediten los requisitos legales.

Cuando los derechos deportivos formados internamente no se encuentren reconocidos como activos en los estados financieros del club, esta circunstancia no determina por sí sola, el tratamiento del ingreso como renta ordinaria. Para establecer si la utilidad derivada de su transferencia puede constituir ganancia ocasional, será necesario examinar la naturaleza fiscal del derecho, su clasificación como activo fijo y la acreditación del tiempo de posesión exigido en el artículo 300 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89).

Sin embargo, tratándose de jugadores formados internamente, las restricciones para reconocerlo contablemente como un activo intangible no significa, que el derecho asociado al jugador sea inexistente para efectos jurídicos o fiscales. Para las entidades clasificadas en el Grupo 1, la NIC 38 condiciona el reconocimiento de un activo intangible al cumplimiento de los criterios de identificabilidad, control sobre el recurso, probabilidad de generación de beneficios económicos futuros

y medición fiable de su costo (párrafos 8 a 23). Respecto de los activos intangibles generados internamente, la norma distingue entre las fases de investigación y desarrollo: los desembolsos de investigación se reconocen como gasto, mientras que los correspondientes a la fase de desarrollo únicamente pueden capitalizarse cuando se demuestre el cumplimiento de todos los requisitos establecidos en el párrafo 57. Asimismo, los desembolsos por actividades de formación deben reconocerse en resultados, de acuerdo con el párrafo 69 de la NIC 38 (Decreto Reglamentario 2420 de 2015, Anexo 1, NIC 38, parr. 57).

Por su parte, para las entidades pertenecientes al Grupo 2, la Sección 18 de la NIIF para las Pymes establece, como regla general, que los desembolsos incurridos internamente para generar un activo intangible deben reconocerse como gasto cuando se incurre en ellos, salvo que formen parte del costo de otro activo que satisfaga los criterios de reconocimiento previstos en ese marco técnico (Decreto Reglamentario 2420 de 2015).

La diferenciación entre existencia jurídica y reconocimiento contable es importante para poder establecer los mecanismos con los que el club ha de poder acreditar que tiene los derechos de inscripción y de transferencia de un jugador que se incorpora dentro de la técnica de formación interna; es por ello que la circunstancia de no reconocer el intangible a los efectos de los estados no responde, por sí sola, al problema de la existencia de un derecho, a la cuestión de la fecha en la que tal derecho es adquirido y tampoco a la complejidad para conocer cómo la naturaleza de la enajenación de un derecho debe ser tratada tributariamente en caso de que se produzca.

A partir de la distinción entre reconocimiento contable y fiscal, corresponde examinar si determinados desembolsos asociados a la formación de jugadores pueden recibir el tratamiento de inversiones previsto en el artículo 74-1 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89).

El artículo 54 de la Ley 1819 de 2016 adicionó también el artículo 74-1 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89) para reconocer el costo fiscal de determinadas inversiones. La reforma reguló así tanto los activos intangibles como las inversiones y los bienes incorporales formados. De conformidad con este artículo algunas inversiones pueden conservar su costo fiscal, bajo sus propias reglas, tales como:

- Gastos pagados por anticipado;
- Gastos de establecimiento;
- Investigación, desarrollo e innovación;
- Software desarrollado para uso, venta o explotación;
- Evaluación y exploración de recursos naturales no renovables;
- Otras inversiones expresamente contempladas.

Del análisis anterior surge la conclusión de que la aplicación de lo establecido en el artículo 74-1 obliga a diferenciar los gastos destinados a la formación de jugadores de acuerdo con sus propias características y, por consiguiente, su correspondencia con las categorías de inversión que respetan la ley. En consecuencia, el eventual reconocimiento de un costo fiscal implica la verificación de los requisitos de idoneidad y de los soportes de cada erogación, sin que ello pueda derivarse de la mera vinculación que pueda tener con el proceso formativo.

Bajo el marco técnico normativo anterior regulado por el Decreto 2649 de 1993, se definían las cuentas de orden como elemento de los estados financieros (Artículo 34) y en particular el artículo 42

establece las cuentas de orden contingentes, que el numeral 1 del artículo 110 amplia en definición de su uso así: “Se deben registrar bajo cuentas de orden por derechos contingentes, los compromisos o contratos de los cuales se pueden derivar derechos” (subrayas fuera de texto).

Con la adopción de las NIIF en el marco técnico normativo aplicable a las entidades clasificadas en los Grupos 1 y 2, las cuentas de orden no se incluyen en los estados financieros para efectos de presentación, pero esto no implica que se deban eliminar de la contabilidad (Decreto Único Reglamentario 2420/15). Al respecto, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP] en el documento de orientación Técnica 001 de diciembre de 2014, identifica a las cuentas de orden como uno de los aspectos que forman parte de la contabilidad y aunque no se encuentren regulados por las NIIF pueden continuar utilizándose como registros auxiliares para el control y seguimiento de derechos, contingencias, compromisos, garantías y otros hechos económicos relevantes, sin desconocer que su uso no implica el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos o gastos, ni sustituye las revelaciones exigidas por el marco técnico aplicable.

En consecuencia, los derechos deportivos asociados a jugadores formados internamente que no satisfagan los criterios para su reconocimiento como activos intangibles podrán ser objeto de seguimiento mediante registros auxiliares o cuentas de orden, cuando resulte pertinente. Estos mecanismos tendrán una finalidad de control y trazabilidad documental, sin que su utilización implique el reconocimiento contable de un activo ni la aceptación tributaria de los desembolsos registrados.

Si bien actualmente no hay un costo presunto aceptado tributariamente para las personas obligadas a llevar contabilidad, es importante para esta investigación la siguiente precisión de Franco y Martínez (2012)

> Al tenor del artículo 279 del Estatuto Tributario los intangibles tiene como valor patrimonial el costo de adquisición menos las amortizaciones acumuladas, incluida la del periodo. En esta circunstancia los intangibles clasificados como Good Will, Know How y derechos, cuando son estimados no tienen reconocimiento tributario y deben ser objeto de armonización (p, 86).

Lo anterior permite afirmar que la relación entre contabilidad y tributación no está sustentada en un principio de identidad, sino en uno de armonización, en el que coexisten dos bases comprensivas con finalidades, criterios de reconocimiento y reglas de valoración propias. Este planteamiento encuentra sustento en Franco y Martínez (2012), quienes, al desarrollar el método de armonización en su obra Contabilidad Tributaria: Un enfoque de armonización, sostienen que las regulaciones contable-financiera y tributaria pueden coexistir manteniendo su autonomía y que sus diferencias deben ser objeto de conciliación. En este sentido, los autores expresamente señalan: “Por lo tanto, la información tributaria no afecta los contenidos de la información Financiera, pues se concilia con ella a través de las cuentas de orden” (p. 32).

6.2 Tratamiento ingreso por venta de derechos de formación en Argentina, Chile y España comparados con Colombia

El análisis comparado examina el tratamiento contable y tributario de los derechos deportivos de formación en Argentina, Chile y España, con el propósito de identificar sus diferencias respecto del régimen colombiano, particularmente en la determinación del costo fiscal y el reconocimiento del ingreso por transferencia definitiva.

Aun cuando las tres jurisdicciones objeto de comparación con Colombia, han incorporado, mediante distintos mecanismos y con diferentes ámbitos de aplicación, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a sus respectivos ordenamientos contables, dicha adopción y/o convergencia no implica necesariamente una uniformidad en el tratamiento tributario de las operaciones económicas. Esta situación obedece a que la contabilidad financiera y el derecho tributario persiguen finalidades diferentes. Mientras la primera tiene como propósito suministrar información financiera útil para la toma de decisiones económicas, mediante el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, la normativa tributaria busca establecer las reglas para la determinación de las bases gravables y el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de conformidad con los principios constitucionales y legales que rigen cada ordenamiento jurídico, especialmente aquellos relacionados con la legalidad y la capacidad contributiva.

Esta diferenciación se manifiesta en Colombia mediante el artículo 21-1 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89), que establece las condiciones bajo las cuales los marcos técnicos contables sirven de referencia para la determinación fiscal, sin desconocer los tratamientos expresamente previstos por la legislación tributaria.

Bajo este marco, el resultado contable constituye el punto de partida para la determinación del resultado fiscal, el cual debe ajustarse mediante los mecanismos de conciliación fiscal previstos en la legislación de cada jurisdicción. Desde la perspectiva de la información financiera, las diferencias derivadas de esta interacción pueden clasificarse en permanentes y temporarias. Las diferencias permanentes corresponden a partidas cuyo tratamiento contable y fiscal difiere de manera definitiva, sin que exista una reversión futura. Por su parte, las diferencias temporarias surgen cuando el importe en libros de un activo o pasivo difiere de su base fiscal, circunstancia que puede generar efectos tributarios en períodos posteriores. Estas últimas constituyen el fundamento para el reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido, de conformidad con los criterios establecidos en la NIC 12, incluidas las excepciones contempladas por dicha norma.

6.2.1 Argentina

En el caso de la República de Argentina no hay un impuesto particular para la transferencia definitiva de derechos deportivos, por lo cual se deben seguir las reglas generales del impuesto a las ganancias, “tratándose de sociedades, empresas y explotaciones unipersonales, se considera ganancias a todos los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos, cumplan o no con las condiciones de periodicidad, permanencia y habilitación” (Agencia de recaudación y control aduanero [ARCA], s.f.).

Así mismo para los clubes que no tengan un ánimo de lucro, pueden solicitar la exención de este impuesto de acuerdo con el literal m del artículo 20 de la Ley del impuesto a las ganancias, expresado por Canteros y Januszewski (2016):

> la exención de las rentas “de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro”.
> No obstante, la norma fija dos limitaciones:
> - No se aplicará para aquellas instituciones que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etc.), un importe por todo concepto, incluidos los gastos de representación y similares, sea superior en un 50% al promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo.

- Tampoco será de aplicación, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento (Párr. 5-8).

De acuerdo con la Agencia de Recaudación y Control Aduanero [ARCA], (s.f.), en Argentina la ganancia imponible de las personas jurídicas se determina mediante el balance impositivo, considerando las rentas correspondientes a la categoría y las deducciones admitidas por la legislación, entre ellas los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio. Para determinar ese balance impositivo se toma el balance contable y se ajusta con las sumas y restas según las normas de la ley del gravamen administrada por ARCA para eliminar las divergencias entre los criterios financieros y fiscales.

En este mismo sentido De Vega et al (2020), enuncia las etapas del derecho deportivo de fútbol y su tratamiento contable, al afirmar:

> Con el fichaje nace el derecho de formación y con él, el activo intangible "costos de formación". Una vez que el jugador firma el primer contrato de habilitación (que lo convierte en profesional) y este instrumento es registrado en la AFA, nace otro derecho que es el "derecho de pase de jugadores propios" (p. 37).

Por otra parte, De Vega et al (2020) diferencia dos subetapas en la formación del derecho deportivo, considerando una como investigación y desarrollo otra subetapa que ya identifica el potencial del jugador y es cuando procede a la inscripción ante la AFA Asociación del Fútbol Argentino, identificándolo así:

> Habría una primera parte en la formación en que el club comienza a hacer los primeros seguimientos de las cualidades deportivas y humanas de los jóvenes jugadores y en donde la institución puede hacerse una idea de quienes podrían tener condiciones para dedicarse a este deporte de un modo profesional. Esta primera parte se asemejaría a un gasto de investigación e iría a pérdida ya que en esta instancia todavía no podrían relacionarse a estas erogaciones con futuros ingresos para el club. Ya en una segunda etapa de la formación se tiene una camada de jugadores cuyo rendimiento deportivo y humano genere una expectativa mayor por parte del club, el cual procede a inscribirlos (ficharlos) y es aquí que nace el derecho de formación. Esta segunda etapa se asemejaría a los gastos de desarrollo, existiendo para la entidad la posibilidad de obtener ingresos futuros, por lo cual los costos incurridos se activan al patrimonio (p. 38).

Según la ARCA (2025) la tarifa que se aplicable para las empresas se definen de acuerdo con el monto de las ganancias definidas en el periodo después de depuración, es decir, después de realizar los ajustes pertinentes entre ellos están la sumatoria de gastos no deducibles y la resta de ingresos no gravados; con una tarifa que esta del 20% al 35%, tal como lo indica Espinoza (2026), en Argentina:

> Para calcular el Impuesto a las Ganancias se deben sumar todos los ingresos brutos del período. Luego se descuentan los conceptos no alcanzados y las deducciones informadas para llegar a la ganancia neta sujeta a impuesto. Sobre ese monto se aplica la escala correspondiente y se restan las retenciones previas (párr. 24).

En aras de poder llevar a cabo la comparación con Colombia, es muy interesante la diferenciación entre las fases de formación del jugador y la forma como se registran, de forma contable, los desembolsos de cada una de ellas, ya que tal diferenciación permitirá igualmente identificar los criterios que permiten saber cómo se pueden considerar dichos desembolsos como gastos del período o

como coste de un activo, aunque ello no suponga, necesariamente, aplicar las mismas reglas fiscales en ambos contextos.

6.2.2 Chile

En el caso de Chile las empresas deben declarar y pagar el impuesto a la renta de primera categoría, régimen en el que se encuentran los clubes profesionales de futbol, y es por ello que dentro de este impuesto debe estar contemplada la venta de derechos de formación de los jugadores para los clubes deportivos, dado que Chile no contempla para las personas jurídicas un impuesto complementario como la ganancia ocasional en Colombia.

Es preciso indicar que anteriormente estaba la posibilidad para algunos clubes de solicitar la exención como lo señala Flores (2023)

> las instituciones deportivas con personalidad jurídica y sin fines de lucro cuya finalidad fuese la práctica, difusión o promoción del deporte, podían Beneficiarse de una exención del impuesto de primera categoría sujeto a la verificación de los requisitos mediante su inscripción ante del SII, ese beneficio desapareció con la dictación de la Ley N° 21.564 que derogó la Ley N° 8.834 (p. 45).

Con la Ley 21564 de 2023 en Chile, los incrementos patrimoniales derivados de las operaciones realizadas por los clubes profesionales de fútbol quedaron plenamente incorporados al régimen general del impuesto sobre la renta. Por lo tanto, los ingresos obtenidos por la transferencia de derechos de formación y derechos federativos se someten a las disposiciones correspondientes del impuesto sobre la renta. La posibilidad de imputar costos directos a estas operaciones debe examinarse conforme a las condiciones previstas en el artículo 30 del Decreto Ley 824 de 1974, particularmente en lo relacionado con la identificación de los desembolsos formativos y su vinculación con los ingresos obtenidos (Ley sobre Impuesto a la Renta). Esta disposición establece que la renta líquida imponible debe determinarse descontando de los ingresos brutos los costos directos necesarios para la generación de tales ingresos.

En consecuencia, aunque los desembolsos asociados a los procesos de formación de jugadores suelen reconocerse contablemente como gastos del período y no como activos intangibles susceptibles de capitalización bajo los criterios de la NIC 38, el ordenamiento tributario chileno mantiene su autonomía frente a los estándares internacionales de información financiera. Por ello, para efectos fiscales, la procedencia de la deducción depende de la acreditación, identificación y depuración del costo directo conforme a las reglas previstas en la legislación tributaria, independientemente del tratamiento contable otorgado a dichas erogaciones.

Por otra parte, la tarifa aplicable para las grandes empresas y a partir del presente estudio, quienes pertenecen a grupo 1 NIIF “se determina un resultado tributario anual (utilidad o pérdida) en base a rentas efectivas según contabilidad completa, aplicando las normas de los artículos 29 al 33 de la LIR. Cuando es positivo (utilidad) paga el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) con tasa 27%” (Defensoría del contribuyente [Dedecon], s.f.)

En la literatura consultada no se identificaron estudios específicos suficientes sobre el reconocimiento contable de los costos de formación de jugadores en Chile. Por consiguiente, la determinación del tratamiento aplicable requiere examinar los marcos técnicos de información financiera vigentes para las entidades deportivas, sin que la ausencia de antecedentes académicos permita establecer por sí misma una solución contable determinada.

6.2.3 España

En el caso de España el reconocimiento contable de los derechos deportivos, tienen un tratamiento similar al actual reconocimiento en Colombia, donde los derechos federativos (adquiridos) son reconocidos como intangibles y los derechos deportivos de canterano (formados) no se reconocen como intangible, como lo menciona Crespo (2023):

> Los derechos federativos y su participación en diferentes operaciones pueden ser reconocidos como inmovilizado intangible o como gastos del ejercicio, por lo cual permiten a los clubes ajustar sus presupuestos y sus cuentas anuales de acuerdo con la normativa nacional.
> Los derechos federativos se reconocerán como inmovilizado intangible cuando:
> Se realice el traspaso total o venta de los derechos federativos de un jugador.
> Se ejecute la cláusula de rescisión del jugador.
> A su vez los derechos federativos no se reconocerán como inmovilizado intangible en el caso de jugadores libres y jugadores canteranos.
> Se considera jugador "canterano" según la UEFA a todo jugador que haya militado en un mismo club durante tres temporadas entre los 15 y 21 años (Reglamento de la UEFA) (p. 24)

Tal como se desarrolla actualmente en Colombia, solo son reconocidos como intangibles los derechos deportivos adquiridos, mientras que los formados se llevan al resultado del período como gastos incurridos. Esta situación plantea interrogantes sobre la representación contable de las inversiones realizadas en la formación de jugadores, como se ilustra en la figura 1 mediante el caso del F. C. Barcelona.

Figura 1

El caso de Barcelona F.C.



Nota: Construcción propia a partir de información Fonseca et al. (2020, p. 15), con apoyo gráfico de Chatgpt

Por otra parte, el tratamiento tributario español está vinculado directamente a la contabilidad como lo indica la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al expresar que:

> El Impuesto sobre Sociedades está muy vinculado con la contabilidad, tanto es así que para determinar la base imponible de este impuesto debe partirse del resultado contable. En el artículo 10.3 LIS se indica que la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de

> las citadas normas. Por tanto, aquellos aspectos que no estén regulados en el LIS no serán objeto de corrección y se integrarán en la base imponible en la forma prevista por la normativa contable (2026, párr. 1).

Este caso no es indiferente al tratamiento del reconocimiento de los derechos deportivos de formación para los clubes profesionales de futbol, donde no hay corrección expresa para el tratamiento fiscal de este tipo de activos, es así como el Ministerio de Economía en el Orden del 27, indico "los gastos que realizan estas entidades para la formación de sus jugadores no deberán inscribirse en el activo, debiendo ser considerados como gasto en el correspondiente ejercicio" (2000, p. 9).

España al igual que Chile y Argentina no contempla dentro de su regulación tributaria un impuesto diferencial como el complementario a las ganancias ocasionales que sí tiene Colombia, las ventas de los derechos deportivos de formación deben estar incluidas dentro del impuesto de ganancias patrimoniales, como lo expresa The Impact Lawyers (s.f)

> Los clubes y federaciones deportivas, al igual que cualquier otra entidad mercantil, están sujetos al Impuesto sobre Sociedades. Este impuesto grava los beneficios obtenidos por estas entidades y su tipo general es del 25%. Sin embargo, la realidad fiscal de estos organismos puede ser muy diversa, ya que muchos clubes se estructuran como sociedades anónimas deportivas (SAD) y pueden beneficiarse de ciertos incentivos fiscales.
>
> Por ejemplo, las inversiones en infraestructuras deportivas pueden ser objeto de deducciones fiscales. Además, las federaciones deportivas, al ser entidades sin ánimo de lucro, tienen un régimen fiscal especial que puede reducir su carga tributaria, siempre y cuando cumplan con los requisitos legales y destinen sus ingresos a fines deportivos (Párr. 4-5).

6.2.4. Análisis comparativo del tratamiento contable y fiscal de los derechos deportivos formados en Argentina, Chile, España y Colombia

Partiendo del examen de los ordenamientos contables y tributarios de Argentina, Chile y España, en contraste con el de Colombia, es adecuado presentar una síntesis de las principales diferencias que fueron identificadas con respecto a: 1. el reconocimiento de los derechos deportivos de los jugadores formados, 2. el tratamiento de los desembolsos asociados a su formación y 3. la determinación fiscal del ingreso obtenido mediante su transferencia definitiva. Con este fin, en la tabla 1 se presenta una comparación que permite diferenciar las reglas de reconocimiento contable de las disposiciones tributarias aplicables en cada país.

La comparación presentada en la tabla 1 muestra que, aunque los cuatro reconocen la importancia económica de los derechos deportivos formados, cuentan con diferencias en la forma de relacionar su reconocimiento contable con la determinación de las obligaciones tributarias. Específicamente:

- La literatura argentina examinada se propone distinguir las etapas de formación del jugador para efectos de identificar los desembolsos susceptibles de capitalización
- La regulación sectorial española estudiada, crea el reconocimiento de los gastos formativos en los resultados del ejercicio.
- El análisis de Chile da cuenta de la necesidad de diferenciar el tratamiento contable de las condiciones legales para imputar los costos directos relacionados con la generación de ingresos

- En el ordenamiento colombiano estudiado se encuentra la posibilidad de someter la utilidad obtenida por la enajenación de un activo fijo al impuesto complementario de ganancias ocasionales, en tanto se acredite el período de posesión exigido por el artículo 300 del Estatuto Tributario (esta posibilidad no elimina las restricciones relativas al costo fiscal de los intangibles formados internamente).

Tabla 1

Análisis comparativo del tratamiento contable y fiscal de los derechos deportivos de jugadores formados en Argentina, Chile, España y Colombia

Categoría de comparación	Argentina	Chile	España	Colombia
Marco de reconocimiento contable	Normas contables profesionales y criterios aplicables a entidades deportivas; se examinan tratamientos diferenciados para derechos formados y adquiridos.	Normas de información financiera aplicables según la entidad; no se acredita un tratamiento sectorial específico para la formación de futbolistas.	Plan General de Contabilidad y adaptación sectorial para sociedades anónimas deportivas.	NIIF (Decreto 2420 de 2015 y modificaciones); aplicación de criterios de la NIC 38, según el marco correspondiente.
Reconocimiento de derechos deportivos formados	La literatura (De Vega et al., 2020; Fonseca et al., 2020) plantea distinguir los costos de formación y los derechos derivados de la profesionalización del jugador. Es una propuesta académica.	No se establece evidencia suficiente para afirmar un reconocimiento generalizado de los derechos formados como intangibles.	Los derechos de jugadores formados en la cantera no se activan por los gastos de formación.	El reconocimiento como intangible exige cumplir las condiciones técnicas aplicables; los desembolsos formativos no generan automáticamente un activo.
Tratamiento contable de los desembolsos de formación	La literatura propone diferenciar una etapa inicial (gasto) y una etapa posterior susceptible de capitalización bajo determinadas condiciones.	Su reconocimiento como gasto o activo depende de los requisitos contables aplicables; no se ha demostrado una regla sectorial uniforme.	Los gastos de formación de jugadores se reconocen como gastos del ejercicio, conforme a la regulación sectorial (Orden de 27 de junio de 2000).	Se reconocen como gastos cuando no satisfacen los requisitos para su capitalización como activo intangible.
Determinación del costo fiscal	Se aplica la legislación del impuesto a las ganancias y las deducciones fiscalmente admitidas; no se acredita una regla especial uniforme para el costo de formación.	Se examina la imputación de costos directos conforme al artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sujeto a sus requisitos.	La base imponible parte del resultado contable, corregido según la legislación del Impuesto sobre Sociedades.	El art. 74, num. 5, del Estatuto Tributario establece costo fiscal cero para los intangibles formados internamente por obligados a llevar contabilidad.
Tributación del ingreso por transferencia definitiva	Se integra, por regla general, en el impuesto a las ganancias; deben examinarse las exenciones aplicables a determinadas asociaciones deportivas.	Se integra en la tributación de la renta empresarial, conforme al régimen correspondiente.	Se integra en el Impuesto sobre Sociedades, con los ajustes fiscales que procedan.	Puede constituir renta ordinaria o ganancia ocasional según la naturaleza del activo y el cumplimiento de los requisitos legales.
Tratamiento diferencial de la ganancia	No se identifica un impuesto complementario equivalente al colombiano por la posesión de un activo fijo durante dos años.	No se identifica un régimen equivalente al colombiano de ganancia ocasional para estas operaciones empresariales.	No existe un impuesto complementario equivalente al colombiano para estas transferencias efectuadas por sociedades.	El art. 300 del Estatuto Tributario permite clasificar la utilidad como ganancia ocasional si se enajena un activo fijo poseído durante dos años o más.
Principal implicación para Colombia	La distinción entre etapas de formación ofrece criterios para fortalecer la identificación y trazabilidad de los desembolsos, sin determinar automáticamente su aceptación fiscal.	La diferenciación entre registro contable y costo tributariamente admisible refuerza la necesidad de soportar cada erogación.	Demuestra que la regulación sectorial puede establecer criterios contables específicos sin que ello implique reconocer fiscalmente todos los costos formativos.	La procedencia de la ganancia ocasional exige acreditar conjuntamente la naturaleza del activo fijo, el período legal de posesión y el costo fiscal admisible.

Nota: Construcción propia a partir de información analizada

En suma, más que encontrar un modelo extranjero directamente trasladable, lo que la comparación ofrece es un fundamento sobre la conveniencia de fortalecer los mecanismos de identificación, clasificación y trazabilidad documental de los derechos deportivos formados, diferenciando tres elementos: la existencia económica, el reconocimiento contable y las condiciones para su tratamiento fiscal.

6.3 Beneficios económicos presentes y futuros de los derechos de formación

Uno de los principales aspectos que buscan los clubes profesionales de fútbol es el beneficio económico obtenido de las transferencias de derechos deportivos y esto se ve reflejado en el Comportamiento Financiero Del Fútbol Profesional Colombiano analizado por Superintendencia de Sociedades (2025), en el que señala que

> Los activos totales de los clubes incrementaron un 7,15%, pasando de $847 mil millones en 2023 a $908 mil millones en 2024, mientras que el patrimonio creció un 6,27%, alcanzando $350 mil millones en 2024 desde $330 mil millones en 2023. Este comportamiento refleja una mayor capacidad de acumulación de recursos y evidencia una expansión sostenida en la solidez de las operaciones

> financieras (…) Los ingresos derivados de derechos deportivos, rendimientos financieros y otras fuentes crecieron un 11,48%, lo que demuestra una gestión más estratégica en la explotación de activos intangibles y en la diversificación de ingresos (p. 17).

Como complemento de la información financiera agregada correspondiente a 2024, la tabla 2 presenta una selección de transferencias internacionales de futbolistas realizadas durante 2026, con el propósito de ilustrar la participación de los clubes colombianos en este mercado.

La formación de jugadores en las divisiones menores, de base o de cantera en el fútbol es uno de los objetivos dentro de la estructura deportiva de los clubes de fútbol profesional con miras a que estos jugadores pasen al plantel profesional y de esta forma tiene un impacto en la economía de los clubes, tal como lo desarrolló Descalzo-Hoyas (2023) en su estudio “Contribución económica y éxito deportivo a través de la venta de futbolistas de cantera de las cinco principales ligas europeas”. El estudio concluye que el aprovechamiento económico de los jugadores formados no se evidencia únicamente en su transferencia, sino que disminuye costos al no tener que salir al mercado de transferencias para adquirir jugadores consolidados para conformar el plantel profesional, adicionalmente se evidencia una ganancia no monetaria dado que el club puede, mediante el proceso de formación consolidar una metodología deportiva propia.

Tabla 2

Principales ventas de derechos deportivos de Clubes Profesionales de Fútbol Colombianos año 2026

Jugador	(años)	Fecha de transferencia	Club	Nuevo club	Valor de mercado (millones de euros)	Valor de enajenación (millones de euros)
Simón García	21	4/09/2026	Atl. Nacional	Rio Ave Liga Portugal	1,20 mill. €	2,30 mill. €
Matías Orozco	18	30/08/2026	Deportivo Cali	Brighton Premier League	5,00 mill. €	4,10 mill. €
Jhon Córdoba	26	20/07/2026	Millonarios	Instituto ACC Argentina	1,20 mill. €	700 mil €
Jhomier Guerrero	25	18/07/2026	Junior FC	Millonarios	800 mil €	450 mil €
Jersson González	24	14/07/2026	Indep. Santa Fe	Orenburg Premier Liga	800 mil €	120 mil €
Robert Mejía	25	14/07/2026	Once Caldas	Orenburg Premier Liga	700 mil €	800 mil €
Juan Jose Arias	22	14/07/2026	Atl. Nacional	Salt Lake MLS USA	1,20 mill. €	1,70 mill. €
Andrés Alarcón	25	9/07/2026	Patriotas	Dinamo Makhach. Premier Liga	750 mil €	1,00 mill. €
Álvaro Montero	31	1/07/2026	Millonarios	Vélez Sarsfield Argentina	2,50 mill. €	1,20 mill. €
Juan Torres	22	1/07/2026	Atl. Nacional	Necaxa Liga MX	1,50 mill. €	1,30 mill. €
Jorge Rivaldo	22	1/07/2026	Águilas Doradas	Athletico-PR Serie A Brasil	2,00 mill. €	1,20 mill. €
Juan Guevara	25	1/07/2026	Fortaleza CEIF	SC Bastia Liga 3 Francia	1,20 mill. €	500 mil €
Beckham Castro	22	1/07/2026	Millonarios	FC Lugano Super League	900 mil €	850 mil €
Dereck Moncada	18	1/07/2026	Inter Bogotá	FC Lugano Super League	2,50 mill. €	3,00 mill. €

Nota: Construcción propia a partir de información transfermarkt.co (2026), con apoyo gráfico de Chatgpt

Si bien la transferencia total o parcial del derecho deportivo formado puede generar un ingreso por su enajenación, la normatividad deportiva desde la FIFA establece, de forma adicional, la indemnización por formación, que recibe el Club cuando el jugador se inscriba por primera vez como profesional y determinadas transferencia hasta los 23 años, y el mecanismo de solidaridad, al cual tiene derecho el Club formador cuando se cumplen las condiciones previstas para las transferencias del jugador como profesional. Las condiciones de aplicación, los criterios de cálculo y la distribución de estos beneficios se sintetizan en la figura 2.

Figura 2

Beneficios futuros de los derechos deportivos de formación



Nota: Construcción propia a partir de información del Estatuto del Jugador Fédération Internationale de Football Association [FIFA] (2025a; 2025b), con apoyo gráfico de Chatgpt

Por otra parte, y con gran relevancia es importante evidenciar el impacto fiscal que tienen las transferencias de derechos deportivos generados por las ligas más importantes del mundo, como lo menciona Dominguez (2020)

> Ingresos públicos generados por el fútbol mediante la recaudación fiscal, centrados en Europa y más concretamente en España.
> Durante la temporada 2016 – 2017 la Premier League contribuyó en hasta 3.300 millones de libras (3.776 millones de euros) con el fisco británico. Mayor aún fue la contribución de la industria del fútbol profesional en España con la Hacienda Pública, alcanzando los 4.089 millones de euros durante el mismo periodo. Esta cifra equivale, entre otras comparaciones, al 74% del total del gasto destinado al Fomento del Empleo en los Presupuestos Generales del Estado de 2017, o al 32% del total de ingresos tributarios de la Comunidad Valenciana durante el mismo año (p. 5).

La existencia de dichos mecanismos pone de relieve que los beneficios que derivan de la formación deportiva no se restringen al importe de una eventual transferencia definitiva. En cambio, su

reconocimiento económico hay que separarlo de los requisitos contables y fiscales que se derivan de los desembolsos de formación, cuyo modo de favorecerse será motivo de análisis en el siguiente apartado.

6.4 Argumentos que permitan que los clubes de fútbol profesional puedan asociar el costo fiscal de los derechos deportivos formados (intangibles formados) en Colombia

La aplicación del artículo 300 del Estatuto Tributario a la transferencia definitiva de derechos deportivos formados requiere examinar las condiciones que permiten acreditar la existencia del derecho como activo fijo y establecer su período de posesión.

El análisis desarrollado en este apartado distingue dos dimensiones complementarias. La primera corresponde a la evaluación jurídica de las condiciones bajo las cuales la transferencia definitiva de derechos deportivos formados puede generar una ganancia ocasional, particularmente su clasificación como activo fijo, el período de posesión y la determinación del costo fiscal. La segunda comprende la formulación de un procedimiento de identificación y control documental de los desembolsos formativos y de los soportes relacionados con la existencia y permanencia del derecho deportivo. Este procedimiento tiene una finalidad instrumental y probatoria, por lo que su aplicación no supone el reconocimiento automático de un costo fiscal ni sustituye el cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación tributaria.

En este sentido la fecha de adquisición o nacimiento del derecho juega un papel importante en el momento de la enajenación, teniendo en cuenta la definición dada por la ley 181 de 1995 en su artículo 16, al establecer:

> Deporte aficionado. Es aquel que no admite pago o indemnización alguna a favor de los jugadores o competidores distinto del monto de los gastos efectivos ocasionados durante el ejercicio de la actividad deportiva correspondiente.
> Deporte profesional. Es el que admite como competidores a personas naturales bajo remuneración, de conformidad con las normas de la respectiva federación internacional.

En tal sentido el derecho de inscripción y transferencia del jugador en favor del club surge jurídicamente con la suscripción del contrato laboral y su correspondiente inscripción ante la autoridad deportiva competente. Durante la vigencia de dicho vínculo contractual, el club ejerce las facultades de inscripción, utilización deportiva y eventual transferencia reconocidas por la normativa deportiva, configurándose así un derecho patrimonial susceptible de generar beneficios económicos futuros. En consecuencia, la celebración del primer contrato laboral y la correspondiente inscripción del jugador constituyen elementos probatorios relevantes para determinar el nacimiento y la titularidad de los derechos deportivos del club. Sin embargo, estas circunstancias deben distinguirse del reconocimiento contable del activo y de la determinación fiscal del período de posesión, aspectos que requieren una evaluación independiente conforme a las normas aplicables.

A partir de los criterios evaluados, se sugiere un procedimiento para identificar, documentar y controlar los desembolsos que tengan relación con la formación de cada jugador, que permita distinguir las etapas del proceso formativo, registrar las erogaciones y establecer los soportes para analizar su eventual tratamiento tributario.

Para este método es importante diferenciar las dos fases fundamentales del activo intangible formado que son investigación y la fase de desarrollo, donde para la fase de investigación es la etapa en

la cual los cazatalentos de los clubes salen a los diferentes municipios del país a buscar los futbolistas con potencial, posteriormente estos futbolistas llegan al club e inician su proceso de entrenamiento y aprendizaje, los desembolsos de efectivos realizados por el club profesional de fútbol en esta etapa deberán ser capitalizados, esta capitalización se propone realizar en las cuentas de orden, fundamentados en el numeral 3 del artículo 74-1 del estatuto tributario (Dec. 624/89) "De los gastos de investigación, desarrollo e innovación, el costo fiscal está constituido por todas las erogaciones asociadas al proyecto de investigación, desarrollo e innovación, salvo las asociadas con la adquisición de edificios y terrenos".

Este mismo numeral enmarca algunos de los activos que se encuentran dentro de este tratamiento al mencionar "se encuentran dentro de este concepto los activos desarrollados en la elaboración de software para su uso, venta o derechos de explotación", en el cual se podría enmarcar los derechos deportivos de formación como derechos de explotación que generará un beneficio futuro ya sea por su uso, difusión o comercialización; lo cual permitirá tener un costo fiscal al capitalizar los gastos realizados por la investigación y desarrollo de este activo.

Por otra parte la fase de desarrollo inicia en el momento de la firma del primer contrato laboral del jugador, firma que se realiza bajo criterio de comité técnico conformado al menos por un analista de rendimiento y un médico deportivo, los cuales bajo memorando técnico deben de expresar su criterio profesional en cada caso, en esta fase se entiende que el jugador ya hace parte del equipo profesional del club profesional de fútbol y participa de las competencias deportivas, por ende se propone iniciar la amortización de los flujos de efectivos capitalizados en la etapa anterior, dado que para esta etapa se cumpliría con los criterios de necesidad, causalidad y proporcionalidad.

Así mismo cada año al finalizar el periodo fiscal el comité de expertos deberá analizar cada caso y sustentar debidamente la permanencia o salida del club de fútbol profesional de cada jugador, de acuerdo con los criterios del artículo 148 del estatuto tributario (Dec. 624/89) "son deducibles las pérdidas sufridas durante el año o período gravable, concernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor", teniendo en cuenta que "solo uno de cada 1.800 niños federados en las categorías inferiores consigue ser futbolista profesional" (Hernandez, 2021).

En este contexto es de gran relevancia identificar la importancia que tienen las cuentas de orden para la contabilidad tributaria, pues garantiza la trazabilidad y control efectivo de las diferencias entre los marcos técnicos de información financiera (NIIF) y la regulación tributaria, es por ello que las cuentas de orden fiscal están definidas como cuentas complementarias por Franco y Martínez (2012) donde destacan su papel instrumental en la conciliación entre ambas bases al exponer:

> Cuentas complementarias: Este es el nivel por excelencia de las soluciones contables a las diferencias entre información de contabilidad financiera e información tributaria, el nivel de real aplicación del método de armonización.
> (…) Se está aludiendo a una verdadera contabilidad tributaria dentro del concepto de armonización, haciendo referencia a un sistema de información permanente, permitiendo la gestión, la planeación y el control de las obligaciones tributarias (p. 203).

En el procedimiento propuesto, la conciliación entre la información financiera y la fiscal nos permitiría obtener el dato de la cantidad desembolsada en un periodo de formación, adquirir los correspondientes soportes y documentar las diferencias que eventualmente puedan presentar ambos

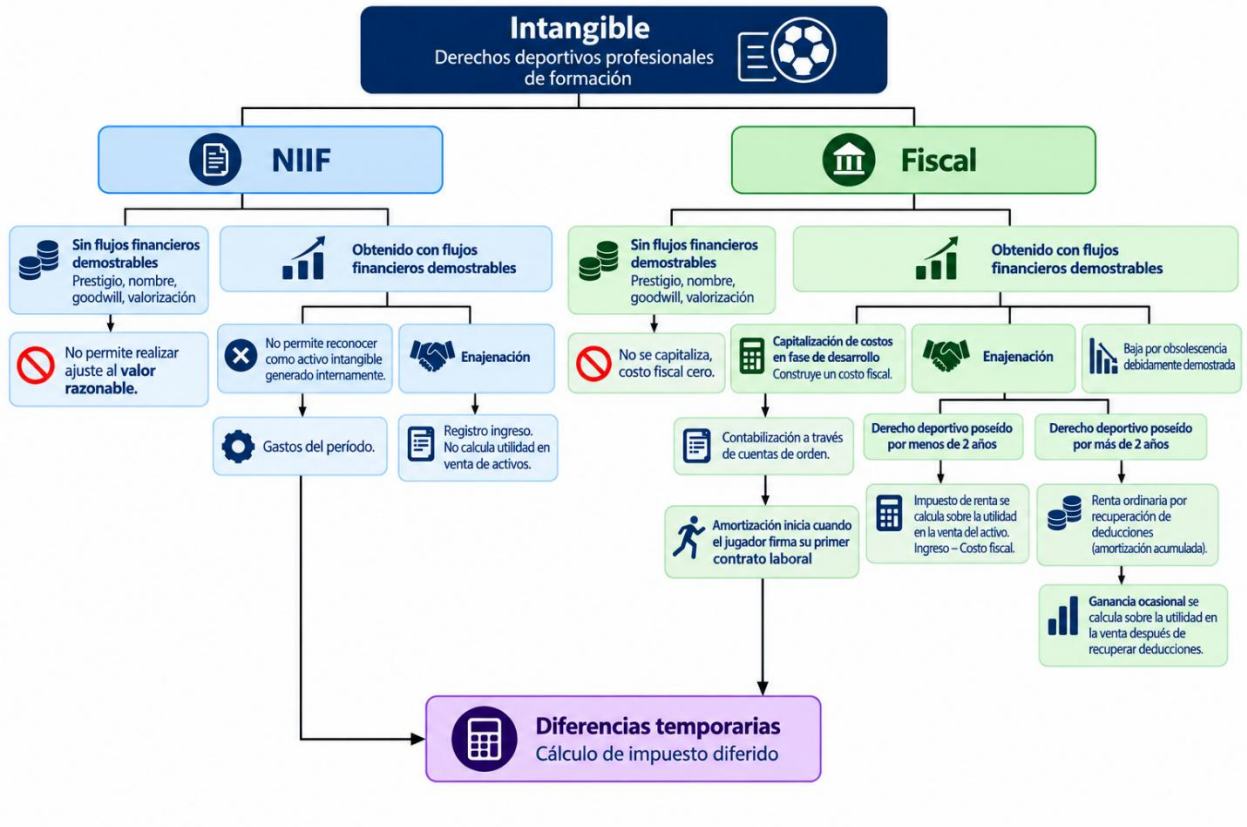
tratamientos. A este respecto, también cobra especial importancia el papel jugado por las cuentas de orden como mecanismo de control auxiliar teniendo en cuenta la propuesta de Franco y Martínez (2012) sobre el proceso conciliador:

> La conciliación es un proceso de comparación entre dos o más informes con el objetivo de identificar y explicar las diferencias. En esta comparación existe un informe base y un informe destino, el último de los cuales se fundamenta en el primero, allí se encontrarán los elementos de la verificación, los soportes, comprobantes y libros que analizados con el análisis de las diferencias explican y comprueban los contenidos del informe destino (p.155).

A partir de este fundamento teórico, se plantea en la figura 3 el esquema conceptual propuesto, basado en la conciliación de partidas y la utilización de cuentas de orden fiscales, mediante el cual se diferencia el tratamiento contable del tratamiento fiscal de los derechos deportivos de formación.

Figura 3

Esquema: Intangible- Derechos deportivos de formación



Nota: Construcción propia a partir del desarrollo de esta investigación, con apoyo gráfico de Chatgpt

Como se observa en la figura 3, el esquema propuesto distingue el reconocimiento contable de los desembolsos de formación, su eventual tratamiento fiscal y los mecanismos de control necesarios para documentar las diferencias entre ambas bases. Esta separación permite identificar los momentos en los que deben evaluarse la capitalización fiscal, la amortización y las consecuencias tributarias de la transferencia definitiva, sin que el esquema sustituya la verificación de los requisitos legales de procedencia.

A. Tratamiento contable bajo NIIF

- **Elementos sin flujos de efectivo demostrables (Prestigio, reputación, Goodwill, Valorización):** Conforme a los párrafos 48 y 75 a 78 de la NIC 38, la plusvalía y la reputación generadas internamente no pueden activarse en el balance ni revaluarse a valor razonable, debido a que no existe un mercado activo observable para un deportista en etapa formativa.
- **Desembolsos con flujos de efectivo demostrables (costos de formación de cantera):** La NIC 38 en los párrafos 51 a 67 exige que, al no poder asegurar individualmente los beneficios económicos futuros de un juvenil, todos los costos incurridos se reconozcan como gastos del periodo en el Estado de resultados del periodo incurrido.
- **Enajenación del intangible:** Bajo la NIIF 15, al venderse el jugador, el club no calcula una utilidad por venta de activos fijos (pues el valor contable en balance es cero); el valor pactado se registra íntegramente como un ingreso operativo del ejercicio.

B. Tratamiento fiscal

- **Elementos sin soporte (Prestigio, nombre, reputación, Goodwill o valorización):** Según los artículos 74 y 74-1 del Estatuto Tributario, los intangibles que no provengan de un coste real de adquisición carecen de base fiscal, fijando su costo fiscal en cero ($0).
- **Desembolsos de flujos de efectivo demostrables, capitalización de la fase de investigación y desarrollo:** el artículo 74-1 (numeral 3) del Estatuto Tributario faculta la activación tributaria de los costes directos incurridos en la fase de desarrollo formativo.
- **Control en cuentas de orden:** Debido a que contablemente estos desembolsos están en el gasto, la construcción del costo fiscal se controla de manera extracontable mediante cuentas de orden o conciliación fiscal (art. 772-1 del Estatuto Tributario).
- **Inicio de la amortización:** La amortización fiscal del costo acumulado comienza cuando el futbolista firma su primer contrato laboral, deduciéndose por línea recta en un plazo mínimo de 5 años (hasta el 20% anual) de acuerdo con el numeral 3 del artículo 142 del Estatuto Tributario.
- **Baja por obsolescencia demostrada:** Cuando se demuestre la imposibilidad permanente de que el deportista continúe desarrollando su actividad profesional y de acuerdo con evaluación técnica debidamente sustentada, el saldo pendiente de amortizar del costo fiscal puede deducirse en el periodo como pérdida de activos fijos (art. 148 del Estatuto Tributario).
- **Enajenación del derecho deportivo:** Posesión menor a 2 años: Conforme a los artículos 90 y 179 del Estatuto Tributario, la ganancia (precio de venta menos costo fiscal neto) tributa como renta ordinaria a la tarifa general del impuesto sobre la renta.
- **Posesión mayor a 2 años:** Aplica el régimen mixto del Estatuto Tributario:
    a) **Recuperación de deducciones:** La parte equivalente a las amortizaciones fiscales solicitadas en años previos tributa como renta líquida ordinaria (art. 196 del Estatuto Tributario).
    b) **Ganancia ocasional:** La utilidad neta restante (el exceso sobre el costo original) tributa como ganancia ocasional con tarifa del 15% (arts. 300 y 313 del Estatuto Tributario).

Los soportes documentales para el tratamiento fiscal que corresponde a cada paso según la explicación se presentan en la figura 4

Figura 4

Soportes documentales para el tratamiento fiscal

Etapa / Tratamiento Fiscal	Fundamento Legal (E.T.)	Soportes Documentales Requeridos
1. Elementos sin soporte (Prestigio, nombre, reputación, goodwill o valorización)	Arts. 74 y 74-1	No aplica soporte de costo fiscal (costo fiscal = $0).
2. Desembolsos demostrables y capitalización (Fase de investigación y desarrollo formativo)	Art. 74-1 (núm. 3)	Facturas electrónicas de compra y documentos soporte de los costes directos incurridos en la fase de desarrollo formativo. Contratos laborales y soportes de nómina electrónica (cuerpo técnico, médicos, formadores, personal técnico deportivo). Comprobantes de pago y extractos bancarios. Auxiliares de centros de costos discriminados por jugador.
3. Control en cuentas de orden (Registro del costo fiscal)	Art. 772-1	Reporte de Conciliación Fiscal (Formato 2516). Auxiliares contables de cuentas de orden fiscales. Hojas de trabajo de conciliación contable-tributaria. Memorando técnico de control.
4. Inicio de la amortización (Línea recta, mínimo 5 años / hasta 20% anual)	Art. 142	Firma del primer contrato laboral del futbolista. Certificado de inscripción y habilitación oficial ante la Dimayor (opcional). Pasaporte deportivo del jugador. Tabla de control de amortización fiscal.
5. Baja por obsolescencia demostrada (Imposibilidad permanente de competir)	Art. 148	Dictamen médico especializado o de junta médica que certifique la incapacidad permanente. Memorando técnico de evaluación y sustentación de la pérdida. Acta de terminación del contrato laboral.
6. Enajenación con posesión menor a 2 años (Tributa como renta ordinaria)	Arts. 90 y 179	Contrato de transferencia o cesión de derechos deportivos. Factura electrónica de venta. Soporte de pago (opcional). Cálculo de determinación de la renta (precio de venta menos costo fiscal neto).
7. Enajenación con posesión mayor a 2 años (Régimen mixto: recuperación de deducciones + ganancia ocasional al 15%)	Arts. 196, 300 y 313	Contrato de transferencia y factura electrónica de venta. Soporte de pago (opcional). Histórico de declaraciones de renta y auxiliares de amortizaciones fiscales acumuladas (para soportar la renta líquida por recuperación de deducciones del Art. 196). Liquidación detallada de la ganancia ocasional sobre el exceso del costo original (Arts. 300 y 313).

Nota: Construcción propia a partir del desarrollo de esta investigación, con apoyo gráfico de Chatgpt

A. Articulación mediante Impuesto Diferido (NIC 12)

La diferencia existente entre la base contable (cero, por haberse llevado al gasto) y la base fiscal (costo capitalizado pendiente de amortizar) genera una diferencia temporaria deducible. Dicha brecha obliga al reconocimiento de un activo por impuesto diferido conforme a la NIC 12 y al artículo 21-1 del Estatuto Tributario, el cual se revierte conforme avanza la amortización fiscal o al momento de la enajenación definitiva del deportista. La figura 5 presenta el flujo contable y fiscal propuesto, desde el reconocimiento inicial de los desembolsos hasta la amortización, la baja del activo y la transferencia definitiva del jugador.

Figura 5

Flujo contable y fiscal del derecho de formación deportiva



Nota: Construcción propia a partir del desarrollo de esta investigación, con apoyo gráfico de Chatgpt

7. Conclusiones

El tratamiento fiscal del ingreso por transferencia de los derechos deportivos de un jugador formado como ganancia ocasional parte del reconocimiento del derecho como activo intangible del club formador. El análisis normativo permitió distinguir tres cuestiones que requieren evaluación independiente: la existencia jurídica del derecho deportivo, su reconocimiento contable y la determinación de su costo fiscal. En particular, la regla de costo fiscal cero prevista para determinados intangibles formados internamente no resuelve por sí sola la acreditación del período de posesión requerido para analizar la procedencia de la ganancia ocasional. Esa restricción contable en principio se traslada a lo fiscal por la remisión que hace el artículo 21-1 del Estatuto Tributario a la técnica contable cuando no existe norma tributaria especial, pero en el caso de los intangibles formados internamente sí existe una: el numeral 5 del artículo 74, que reconoce la categoría, aunque le asigna costo fiscal cero a los intangibles formados por los contribuyentes obligados a llevar contabilidad. Tal costo cero no significa que el activo no exista, sino que carece de base fiscal amortizable, razón por la cual resulta necesario analizar su reconocimiento como inversión en los términos del artículo 74-1 del Estatuto Tributario, particularmente lo contemplado en el numeral 3 que define el costo fiscal de las inversiones por gastos de investigación, desarrollo e innovación, y de esta forma poder demostrar la existencia patrimonial y la posesión del derecho en el caso que la transferencia se realice cuando el activo ha sido poseído por más de dos años, requisito que exige el artículo 300 para que la utilidad derivada de su enajenación pueda tratarse como ganancia ocasional. En consecuencia, la acreditación de la existencia y del período de posesión del derecho debe tratarse como un problema jurídico-probatorio independiente de la determinación del costo fiscal.

El análisis comparado permitió identificar diferencias entre los ordenamientos examinados respecto del reconocimiento contable de los desembolsos formativos y la determinación fiscal del ingreso derivado de las transferencias. Estas diferencias evidencian que la adopción o convergencia hacia estándares internacionales de información financiera no implica necesariamente la aplicación de tratamientos tributarios equivalentes. En consecuencia, la valoración de alternativas para Colombia exige considerar las particularidades de su legislación fiscal y no trasladar automáticamente soluciones de otros ordenamientos.

En este mismo sentido los ingresos que pueden generar los derechos deportivos de los jugadores, tanto adquiridos como formados, no se limitan a la transferencia. En el caso de los jugadores formados, el Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores de la FIFA prevé dos beneficios adicionales para el club formador: la indemnización por formación, regulada en el Anexo 4, y el mecanismo de solidaridad, regulado en el Anexo 5. A estos ingresos se suma un beneficio que no se refleja en una venta, pero que sí impacta el resultado del club: contar con jugadores de cantera en la plantilla profesional le permite al club evitar el costo de adquirir derechos deportivos en el mercado, lo que se traduce en un ahorro y en una mayor eficiencia en el uso de sus recursos. En conjunto, estos beneficios evidencian que la formación deportiva puede representar una fuente de valor económico para los clubes, aunque ello no determine automáticamente el reconocimiento contable de un activo ni el tratamiento fiscal de las erogaciones realizadas.

Como resultado del examen realizado, se propone un mecanismo de identificación y control fiscal de las erogaciones asociadas al proceso de formación deportiva, que permita documentar su naturaleza, trazabilidad y eventual correspondencia con las inversiones reguladas en el artículo 74-1 del Estatuto Tributario. Su aplicación exige verificar los requisitos normativos para reconocer un costo fiscal,

sin que el registro en cuentas auxiliares constituya por sí mismo fundamento suficiente para su aceptación tributaria.

La contribución propositiva de la investigación consiste en examinar la posibilidad de tratar determinados desembolsos formativos como inversiones fiscalmente reconocibles, a partir de su identificación individual, documentación y correspondencia con los supuestos previstos en la legislación tributaria. Esta alternativa exige demostrar que las actividades realizadas satisfacen los presupuestos normativos de la categoría de inversión invocada, cuestión que no puede resolverse únicamente mediante la existencia de desembolsos identificables.

Finalmente, el procedimiento propuesto permitiría sistematizar los soportes de las erogaciones formativas y los documentos relacionados con la existencia y permanencia del derecho deportivo, diferenciando la determinación de su costo fiscal de la acreditación de su posesión. Estos dos aspectos deben analizarse separadamente, en concordancia con los artículos 261, 262 y 263 del Estatuto Tributario, que regulan la integración del patrimonio bruto, los derechos apreciables en dinero y el concepto fiscal de posesión. Por consiguiente, la utilidad del procedimiento radicaría en fortalecer la trazabilidad de la información necesaria para examinar el tratamiento tributario de una futura transferencia, sin sustituir los requisitos legales para el reconocimiento del costo fiscal y de la ganancia ocasional.

Referencias

Agencia de recaudación y control aduanero [ARCA] (s.f.) Conceptos básicos. Términos y definiciones del impuesto a las ganancias. Argentina. Obtenido 7 de agosto de 2026. https://www.afip.gob.ar/gananciasYBienes/ganancias/conceptos-basicos/ganancias.asp

Agencia de recaudación y control aduanero [ARCA] (2025) Impuesto a las Ganancias Personas Jurídicas Escala 2025. Argentina. Obtenido 7 de agosto de 2026. https://www.afip.gob.ar/gananciasYBienes/ganancias/personas-juridicas/determinacion/documentos/Ganancias-Escala-PJ-2025.pdf

Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2026, 19 de junio). *Obligaciones contables y registrales. Gobierno de España.* https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/gestion-impuesto-sobre-sociedades/obligaciones-contables-registrales.html

Analdex. (2025, 17 de diciembre). *De las canchas locales a las ligas globales: Colombia se posiciona como potencia exportadora de futbolistas.* https://analdex.org/2025/12/17/de-las-canchas-locales-a-las-ligas-globales-colombia-se-posiciona-como-potencia-exportadora-de-futbolistas/

Bello, I. (2003). *Propuesta de reforma al Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por ausencia de algunos principios de justicia tributaria.* [Tesis doctoral, Universidad Autónoma de Nuevo León]. Repositorio Institucional UANL. http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020150693/1020150693.html

Bowen, G. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), 27–40. https://doi.org/10.3316/QRJ0902027

Canteros, A. & Januszewski, K. (2016). Fútbol, AFIP y después: ¿qué impuestos son los que tienen que afrontar los clubes? *Revista consejo digital.* (41). https://archivo.consejo.org.ar/consejodigital/RC41/futbol.html

Castellanos, D., Muñoz, L. &Pastran, Y. (2011). *Manejo contable y tributario del costo de activos intangibles formados en Colombia*. [Trabajo de grado, Pontificia Universidad Javeriana]. https://apidspace.javeriana.edu.co/server/api/core/bitstreams/bea5181f-5d32-443b-8c49-27959e44ec02/content

Castro, C. (2024). *Modelos de valoración de activos intangibles adecuados a las condiciones de las medianas y pequeñas empresas en Colombia.* [Trabajo de grado, Universidad EAFIT]. Repositorio institucional. https://repository.eafit.edu.co/server/api/core/bitstreams/4b03bbce-44ff-4419-b097-6e4f401c515c/content

Circular Externa 007/15, octubre 28, 2015. Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física y el Aprovechamiento del Tiempo Libre [Coldeportes]. (Colombia). Obtenido el 1 de julio de 2026. https://www.derechodeportivocolombiano.com.co/repository/circulares-01circularexterna7de2015.php

Consejo de Estado [CE], Sala de lo contencioso administrativo, Sección cuarta, diciembre 16, 2014. M. P.: C. Ortiz. No 11001-03-27-000-2012-00036-00(19566). (Colombia). Obtenido el 22 de julio de 2026. https://crconsultorescolombia.com/ingresos-a-tener-en-cuenta-para-determinar-la-obligacion-de-presentar-informacion-exogena-tributaria-en-medios-magneticos-se-anulan-dos-oficios-dian.php

Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP], diciembre, 2014. Orientación Técnica 001. (Colombia). Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos. Obtenido el 14 de mayo de 2026. https://lix.li/Y8gyS

Constitución Política de Colombia [Const. P.]. (1991). Colombia. Obtenido el 20 de noviembre de 2025. https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/1687988

Corte Constitucional [CC], julio 3, 1997. M.P.: A. Martínez. Sentencia C- 320/97. (Colombia). Obtenido el 12 marzo de 2026. https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1997/c-320-97.htm

Corte Constitucional [CC], junio 12, 2019. M.P.: G. Ortiz. Sentencia C-266/19. (Colombia). Obtenido el 15 octubre de 2026. https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/c-266-19.htm

Crespo, A. (2023). *Importancia económica y fiscal del fútbol profesional: análisis de las cuentas de la primera división de la liga española*. [Trabajo fin de Máster, Universidad de Valladolid]. Repositorio institucional. https://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/62754/TFM-E-208%20.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Cumbe, N & Mosquera, E. (2025). *Procedimiento para el reconocimiento contable de las donaciones con destinación específica y los convenios con certificado de utilidad común en las ESAL colombianas.* [Trabajo fin de Máster, Universidad libre]. Repositorio institucional. https://repository.unilibre.edu.co/handle/10901/31966

Decreto 410/71, marzo 27, 1971. Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 1 de octubre de 2025. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=41102

Decreto 2053/74, septiembre 30, 1974. Presidencia de la Republica. (Colombia). Obtenido el 18 de octubre de 2026. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=72940

Decreto 624/89, marzo 30, 1989. Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 28 de agosto de 2025. https://estatuto.co/

Decreto 2649/93, diciembre 29, 1993. Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 28 de agosto de 2026. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=9863

Decreto Único Reglamentario 2420/15, diciembre 14, 2015. Presidencia de la República (Colombia). Obtenido el 10 noviembre de 2025. https://www.ctcp.gov.co/publicaciones-ctcp/compilaciones-normativas/anexo-1-del-dur-2420-de-2015-normas-de-informacion/compilacion-anexo-1-a-diciembre-31-de-2020-niif

Defensoría del contribuyente [Dedecon] (s.f) Regímenes tributarios de Primera Categoría (IDPC). Chile. https://educacion.dedecon.cl/contenidos/mi-pyme/regimenes-tributarios-de-primera-categoria-idpc-1

Descalzo-Hoyas, A. (2023). Contribución económica y éxito deportivo a través de la venta de futbolistas de cantera de las cinco principales ligas europeas. *Revista Digital: Actividad Física Y Deporte,* 9(2). 1-9. https://doi.org/10.31910/rdafd.v9.n2.2023.2105

De Vega, R., Barbano, L., Giai Levra, V., & Basualdo, M. (2020). Tratamiento contable dado a los costos de formación de jugadores de fútbol por parte de los cinco clubes denominados "los grandes del fútbol argentino". [Ponencia]. *XL Jornadas Universitarias de Contabilidad,* Buenos Aires, Argentina. (p. 30-46). https://nulan.mdp.edu.ar/id/eprint/3274/1/devega-etal-2020.pdf

Dominguez, I. (2020). La problemática contable de los derechos federativos en el ámbito del fútbol profesional. [Trabajo de grado en Finanzas y Contabilidad, Universidad de Sevilla]. Repositorio institucional. https://idus.us.es/server/api/core/bitstreams/569906b6-72aa-42ad-95b8-5754af6658bb/content

Espinoza, V. (2026, 26 de enero). Cálculo del Impuesto a las Ganancias 2026 en Argentina. https://wise.com/ar/blog/como-se-calcula-impuesto-a-las-ganancias

Federación Colombiana de Fútbol [FCF]. (2025, 20 de febrero). Resolución 2798 Estatuto del Jugador de la Federación Colombiana de Futbol. https://fcf.com.co/2025/02/20/estatuto-del-jugador/

Fédération Internationale de Football Association [FIFA]. (2025a). Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores. https://digitalhub.fifa.com/m/3bcd407e3ec4839e/original/Reglamento-sobre-el-Estatuto-y-la-Transferencia-de-Jugadores-EdiciSn-de-enero-de-2025.pdf

Fédération Internationale de Football Association [FIFA]. (2025b). Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores: categorización de clubes y periodos de inscripción.

https://derechosdelfutbol.com/documentos/circular-1936-categorizacion-de-clubes-y-periodos-de-inscripcion

Flores, G. (2023). Tributación de los cubes deportivos tras la ley 21.564. Revista de derecho tributario Universidad de Concepción 13, 39-47. https://revistaderechotributario.udec.cl/sites/default/files/RdDT-Vol13-004-Flores-Clubes_deportivos.pdf

Fonseca, D., Manese, J., y Arroyo, M. (2020). *Alternativas de reconocimiento y presentación de los Activos Intangibles en los Clubes de Fútbol de Argentina*. *[XVI Simposio Regional de Investigación Contable y XXVI Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*, la Plata]. https://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/111570/Documento_completo.%20Implicancias%20en%20la%20informac.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Franco, R. y Martinez, L. (2012). *Contabilidad tributaria: un enfoque de armonización* (3.ª ed.). Grupo Editorial Nueva Legislación Limitada. https://es.scribd.com/document/368638213/contabilidad-tributaria

Grupo Interno de trabajo de Deporte profesional [GIT Mindeporte]. Panorama financiero y laboral de clubes deportivos profesionales. https://www.mindeporte.gov.co/files/a08e369c-1d90-45dc-8608-41d9e6317bb9/a08e4577-c19b-41fb-94de-0b74c22b04b1/Derechos-Deportivos.pdf

Hernandez, O. (2021, 21 de agosto). Niños tras los pasos de Messi: solo 1 de cada 1.800 federados llega a profesional. El Correo. https://lix.li/AAoL4

Ley 57/87, abril 15, 1887. Diario Oficial. [D.O.]: 7019. (Colombia). Obtenido el 1 de abril de 2026. https://www.cvc.gov.co/sites/default/files/2018-10/Ley%2057%20de%201887-Abr-15.pdf

Ley 56/18, noviembre 27, 1918. Diario Oficial. [D.O.]: 16555. (Colombia). Obtenido el 18 de abril de 2026. https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30019421

Ley 81/60, diciembre 22, 1960. Diario Oficial. [D.O]: 30422. (Colombia). Obtenido 18 de octubre de 2026. https://www.redjurista.com/Documents/ley_81_de_1960_congreso_de_la_republica.aspx#/

Ley 181/95, enero 18, 1995. Diario Oficial. [D.O.]: 41679. (Colombia). Obtenido el 20 de noviembre de 2025. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0181_1995.html

Ley 223/95, diciembre 20, 1995. Diario Oficial. [D.O]: 42160. (Colombia). Obtenido el 18 de octubre de 2026. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6968

Ley 788/02, diciembre 27, 2002. Diario Oficial. [D.O]: 45046. (Colombia). Obtenido el 19 de octubre de 2026. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=7260

Ley 1445/11, mayo 12, 2011. Diario Oficial. [D.O]: 48067. (Colombia). Obtenido el 1 de octubre de 2026. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=42807

Ley 1819/16, diciembre 29, 2016. Diario Oficial. [D.O]: 50101. (Colombia). Obtenido el 20 de octubre de 2026. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140

Ley 824/1974 Ley sobre el impuesto a la renta. Diario Oficial. [D.O]: 824. (Chile). Obtenido el 4 de octubre de 2026. https://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2002/dl824.htm

Ley 21564/23, mayo 9, 2023. Diario Oficial. [D.O]: 43546. (Chile). Obtenido el 4 de octubre de 2026. https://www.diariooficial.interior.gob.cl/edicionelectronica/index.php?date=09-05-2023&edition=43546

Lindarte, A. (2023). *Revelación contable de jugadores profesionales como activos intangibles en equipos profesionales de futbol.* [Trabajo de grado, Universidad Cooperativa de Colombia]. Repositorio institucional. https://hdl.handle.net/20.500.12494/53664

Marín, L & Serna, A. (2009). *Factores que influyen en la representación de los activos intangibles formados dentro de los estados contables.* [Trabajo de grado de pregrado, Universidad de Antioquia]. Repositorio institucional. http://hdl.handle.net/10495/20084

Nicomodes, E. (2018). Tipos de investigación. https://www.academia.edu/98517997/Tipos_de_Investigaci%C3%B3n

Orden de 27/00, junio 30, 2000. Boletín Oficial del Estado. [BOE]: 156. (España). Obtenido 10 de noviembre de 2026. https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2000-12302

Parra, J., Rey, K. & Pedraza, C. (2023). Principio Constitucional De Equidad Tributaria En La Sobretasa Del Impuesto De Renta Que Deben Pagar Únicamente Las Entidades Financieras. [Trabajo de grado de pregrado, Universidad Cooperativa de Colombia]. Repositorio institucional. https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/eff264d6-7392-4153-9c7f-458c4ff9077b/content

Pítsica, N. (2021). *Teoría aplicada de la tributación óptima.* [Trabajo fin de Doctorado, Universidad de Salamanca]. Repositorio institucional. https://gredos.usal.es/handle/10366/148970

Superintendencia de Sociedades (2025). Comportamiento financiero del fútbol profesional colombiano 2024. https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNGRkZTI0ZGYtZTllNC00Y2M4LWJkZWMtOTk4MjhjMjRhNDYyIiwidCI6IjZlZTk0YzM0LWJiZDYtNDY0Ny1hNDgzLTBlMTk2YTRkZTBmZiIsImMiOjR9

The Impact Lawyers. (S.f). Fiscalidad del deporte. https://theimpactlawyers.com/es/articulos/fiscalidad-del-deporte

Tinto, J. (2013). El análisis de contenido como herramienta de utilidad para la realización de una investigación descriptiva. Un ejemplo de aplicación práctica utilizado para conocer las investigaciones realizadas sobre la imagen de marca de España y el efecto país de origen. *Provincia*, (29), 135 – 173. https://www.redalyc.org/pdf/555/55530465007.pdf

Transfermarkt.co (2026). Últimos fichajes. https://www.transfermarkt.co/transfers/neuestetransfers/statistik?land_id=0&verein_land_id=83&wettbewerb_id=alle&minMarktwert=500000&maxMarktwert=500000000&plus=1

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala octava de decisión, marzo 3, 2026. M.P: A, Plata. Sentencia 000 2024 00240. (Colombia). Obtenido el 3 de agosto 2026. https://samaicore.consejodeestado.gov.co/api/DescargarProvidenciaPublica/0500123/05001233300020240024000/0B50DCCECF22B677E48DC634F4AA0E5DA7559245B80375ED8889B5CEF6BA8EB3/2

Vidales, L. (2003). Glosario de términos financieros: términos financieros, contables, administrativos, económicos, computacionales y legales. https://books.google.com.co/books?hl=es&lr=&id=Z_Eyqx6XPqYC&oi=fnd&pg=PA7&dq=definicion+activo+monetario&ots=o4J5nOJ2G2&sig=CfyCiWnpTH8vo2yyOc4CrcjySvU&redir_esc=y#v=onepage&q=activo%20monetario&f=false